

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/8/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200190
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančenič
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200190.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Mgr. Viliama Pohančeniča (sudca spravodajca) a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobkyne: R. M., nar. XX.XX.XXXX, XXX V., XXX XX, FL, F., zastúpená Mgr. Mariánom Szeteiom, advokátom, Lesná 28, Tomášov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1732428/2015 zo dňa 03.12.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/24/2016-147 zo dňa 27.09.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad Spišská Nová Ves vykonal u daňového subjektu - žalobkyne kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010 (ďalej aj len „Protokol“), ktorý bol podľa § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj len „zákon o správe daní“) so zástupcom daňového subjektu prerokovaný a doručený spolu s dodatkom dňa 31.03.2010.

2. Na základe Protokolu správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 732/230/15622/10/Hme zo dňa 09.04.2010, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobkyňi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008 v sume 143 424,98 euro. Daňové riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobkyne rozhodnutím č. 1/223/11988-76596/2010/999541-r zo dňa 02.07.2010 (ďalej aj len „zrušujúce rozhodnutie č. 1“) dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Dňa 22.07.2010 Daňové riaditeľstvo SR vydalo podnet na opakovanú daňovú kontrolu, ktorá bola

začatá dňa 25.08.2010. Na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9812401/5/3612877/2014/Mrtk zo dňa 24.04.2014 a vydal dodatočný platobný výmer č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014, proti ktorému podal zástupca daňového subjektu odvolanie. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100303/1/135942/2015/5307 zo dňa 30.03.2015 (ďalej aj len „zrušujúce rozhodnutie č. 2“) zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves, č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Na základe zrušujúceho rozhodnutia č. 2 vykonal miestne príslušný správca dane, Daňový úrad Bratislava (ďalej aj len „daňový úrad“ alebo „správca dane“), v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) vyrubovacie konanie.

5. Z Protokolu č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010 vyplýva, že žalobkyňa v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 priznala daň v sume 0,- Sk, čo je o 4 320 821,- Sk menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou; t. j. v prepočte menej o sumu 143 424,98 euro. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 daňový subjekt priznal ostatné príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. e) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj len „zákon č. 595/2003 Z. z.“ alebo „zákon o dani z príjmov“) - príjmy z prevodu cenných papierov vo výške 3 239 960,- Sk z predaja vlastného podniku (SIPOG, a.s., IČO 36 196 797), v ktorom mal 5% - ný podiel (ďalej aj len „SIPOG, a.s.“), v ktorej boli manželia U. M. a R. M. jedinými akcionármi. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 si žalobkyňa uplatnila výdavky vo výške 3 217 339,- Sk. Spoločnosť SIPOG, a.s. bola právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti ROVA-SK, a.s. Akcie spoločnosti boli odpredané spoločnosti Lindab AB, súkromná akciová spoločnosť existujúca podľa práva Švédskeho kráľovstva, zapísaná na Švédskom úrade pre registráciu spoločností pod registračným číslom 556068-2022 so sídlom Bastad, Švédsko. Akcie boli odpredané za dohodnutú trhovú cenu 22 081 900,- euro, počet predaných akcií - 8 000, cena jednej akcie - 2 750,- euro na základe Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 06.05.2008 v znení Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008 (ďalej aj len ako „Zmluva“).

6. Podľa výpisu zo Strediska cenných papierov SR manželia R. M. a U. M. nadobudli cenné papiere spoločnosti SIPOG, a. s. podľa jednotlivých emisií:

- 100 akcií vydaných dňa 25.09.2000

- 280 akcií vydaných dňa 14.02.2002, tieto dve emisie boli obstarané za vlastné prostriedky

- 7 620 akcií vydaných dňa 05.11.2007, ktoré boli obstarané z nevyplateného zisku a bolo ním navýšené základné imanie spoločnosti SIPOG, a.s.

7. Podľa výpisu z Obchodného registra spoločnosť SIPOG, a.s. mala výšku základného imania 80 000 000,- Sk, počet akcií 8 000, menovitá hodnota jednej akcie: 10 000 Sk.

8. Dňa 14.03.2000 vznikla spoločnosť PLECHPROFIL, a. s., IČO: 26 196 797, s počtom zaknihovaných akcií 100, menovitá hodnota jednej akcie bola 10 000,- Sk. Od 02.12.2001 sa zmenilo obchodné meno spoločnosti na Plechprofil, a.s. s počtom zaknihovaných akcií 380 a menovitou hodnotou jednej akcie 10 000,- Sk. Táto spoločnosť zmenila obchodné meno od 24.04.2007 na SIPOG, a.s. s počtom zaknihovaných kmeňových akcií 8 000 a menovitou hodnotou jednej akcie: 10 000,- Sk.

9. Dňa 06.05.2008 bola uzavretá Zmluva o kúpe akcií medzi U. M. a R. M. ako „Predávajúcimi“ na jednej strane a Lindab AB, súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva, so sídlom vo Švédsku ako „Kupujúcim“ na strane druhej.

10. V tejto zmluve sa v bode 3.2.1 zmluvné strany dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000,- euro a základná kúpna cena jednej akcie podľa bodu 3.2.2 uvedenej zmluvy bude vo výške 2 750,- euro za každú predávanú akciu.

11. V Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008 zmluvné strany upravili kúpnu cenu. V bode 1.1 sa dohodli, že základná kúpna cena bude 22 081 900,- euro a bude pozostávať z:

- a) kúpna cena vo výške 18 081 900,- euro (ďalej aj len „Realizačná kúpna cena“), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim pri Realizácii prostredníctvom tzv. prevodového účtu Prevodného agenta, pričom Realizačná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v Prílohe č. 1 Dodatku,
- b) dodatočná kúpna cena vo výške 2 000 000,- euro, ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne Dňom realizácie a uplynie dňom prvého výročia Dňa podpisu za podmienky, že nebude vykonaná Porealizačná úprava podľa pododseku 3.3.1 (a) Zmluvy o kúpe akcií, pričom Prvá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2A v prílohe č. 2 tohto Dodatku, a
- c) dodatočná kúpna cena vo výške 2 000 000,- euro (ďalej aj len „Druhá dodatočná kúpna cena“ a spoločne s Prvou dodatočnou kúpnu cenou „Dodatočné kúpne ceny“), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne Dňom realizácie a uplynie dňom druhého výročia Dňa realizácie, a to za podmienky, že nebude vykonaná žiadna Porealizačná úprava, pričom Druhá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2B v prílohe č. 2 tohto Dodatku.

12. Základná kúpna cena jednej akcie v Dodatku upravená nie je, upravená je v tabuľke, ktorá je prílohou č. 2 k Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008.

13. Prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny daňovým subjektom podľa Prílohy č. 1 k Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií je nasledovné:

predávajúci (R. M.)

ISIN počet akcií Celková cena za daný balík akcií v EUR Cena za jednu akciu v EUR

S K 1110004084 (rok 2000) 5 209 600,- 41 920,-

SK 1110002021 (rok 2003) 14 587 000,- 41 928,571

SK1110013275 (rok 2007) 381 107 000,- 280,839

14. Daňový subjekt stanovil rozdielnu predajnú cenu za jednotlivé akcie. Cena za jednu akciu z prvej emisie rok 2000 bola u R. M. stanovená v sume 41 920,- euro, cena za jednu akciu z druhej emisie rok 2003 bola stanovená v sume 41 928,571,- euro a cena jednej akcie z tretej emisie rok 2007 bola stanovená v sume 280,839 euro.

15. R. M. do daňového priznania za rok 2008 uviedla príjmy vo výške 3 239 960,- Sk, čo predstavuje 107 000,- euro a príjmy za akcie vo výške 796 600,- euro (209 600 + 587 000) oslobodila v zmysle § 4 ods. 1 písm. d) zákona č. 366/1999 Z. z.

16. Príjmy z predaja cenných papierov z prvej a druhej emisie, ktoré boli obstarané do 31.12.2003, podliehali oslobodeniu od dane z príjmov podľa § 4 ods. 1 písm. d) zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov. Príjmy z predaja cenných papierov obstaraných po 01.01.2004 nepodliehajú oslobodeniu.

17. Z dokladov vyplýva, že všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12.09.2008.

18. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane rozhodnutím č. 1459999/2015 zo dňa 24.09.2015 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 98 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 143 424,98,- euro na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. za zdaňovacie obdobie roka 2008.

19. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie. Namietala najmä nerešpektovanie zmluvnej voľnosti strán, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nezákonného skoršieho rozhodnutia žalovaného, zmeškanie zákonných lehôt, nezákonné predĺženie lehoty, zmätočnosť vedenia konania, porušenie § 3 ods. 2 a 3 a § 63 ods. 5 daňového poriadku, nerešpektovanie záväznosti názoru nadriadeného orgánu,

nezákonnosť Protokolu a dodatku k Protokolu, hmotnoprávne pochybenia daňového úradu vo vzťahu k miestnej príslušnosti, nepresnosti v skutkových tvrdeniach, výklad § 2 písm. c) zákona č. 595/2003 Z. z., ako aj stanovenie cien dotknutých akcií.

20. Žalovaný rozhodnutím č. 1732428/2015 zo dňa 03.12.2015 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa. V odôvodnení poukázal najmä na nasledovné skutočnosti. V súvislosti s nepresnosťami v skutkových tvrdeniach na zrejme chyby v písaní, vo vzťahu k tomu, že rozhodnutie vychádza z nezákonného skoršieho rozhodnutia žalovaného, poukázal na to, že žalobkyňa mala možnosť podať žalobu proti uvedenému rozhodnutiu, čo však neurobila. Namietanie zmeškania zákonných lehôt považoval za zmaťočné, nakoľko žalobkyňa nekonkretizovala, ktoré rozhodnutia a ktoré dátumy lehôt považuje za sporné. K predĺženiu lehoty uviedol, že využitie tohto inštitútu je vecou úvahy správcu dane a spadá pod právomoc odvolacieho orgánu, pričom právna úprava do procesu posúdenia jeho opodstatnenia nepredpokladá zapojenie daňového subjektu, avšak tento môže v priebehu výkonu kontroly uplatniť námietku nečinnosti a priťahov v konaní, čo však žalobkyňa nevyužila. K námietke zmaťočnosti vedenia konania, porušenia § 3 ods. 2 a 3 a § 63 ods. 5 daňového poriadku a nerešpektovania záväznosti názoru nadriadeného orgánu poukázal na dôkazné bremeno žalobkyne a povinnosť poskytnutia súčinnosti a v tejto súvislosti ozrejmil, že správca dane opakovane zasielal žalobkyni výzvu na predloženie požadovaných dokladov, pričom táto reagovala vyjadrením, že predmetné doklady má správca dane k dispozícii, nakoľko sú v spise, čo však správca dane vyhodnotil ako nepravdivé tvrdenie, nakoľko tieto doklady sa v spise nenachádzali, keďže z Protokolu je zrejmé, že tieto boli daňovému subjektu vrátené. Správca dane nekonal v rozpore s daňovým poriadkom. Žalobkyňa nekonkretizovala v čom malo spočívať porušenie zásad daňového konania, taktiež nekonkretizovala, voči ktorému rozhodnutiu smeruje časť námietky o nerešpektovaní názoru nadriadeného orgánu. Žalovaný nezistil ani porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku, nakoľko prvostupňové rozhodnutie obsahuje vyčerpávajúce odôvodnenie výroku. K namietanej nezákonnosti Protokolu a dodatku k Protokolu uviedol, že daňový subjekt obdržal protokol, mal možnosť vyjadriť sa k nemu, pričom tak aj učinil, v nadväznosti na čo bol vydaný dodatok k protokolu, v ktorom správca dane zotrval na svojich záveroch. Samotné prerokovanie Protokolu sa uskutočnilo za účasti splnomocneného zástupcu daňového subjektu, o čom bola aj spísaná zápisnica, podpísaná zúčastnenými stranami. Argumentáciu porušením ústavných princípov a princípov daňového poriadku považoval za irelevantnú, nakoľko daňový subjekt nekonkretizoval, v čom vidí ich porušenie. Zmenu miestnej príslušnosti, ktorú namietala žalobkyňa, odôvodnil s poukazom na relevantné ustanovenia daňového poriadku tým, že v danom prípade došlo k zmene trvalého pobytu žalobkyne, v dôsledku čoho nebolo možné určiť miestnu príslušnosť a v takom prípade je príslušným Daňový úrad Bratislava. Vo vzťahu k zrejmemu omylu pri cene akcií poukázal na to, že správca dane vychádzal zo Zmluvy v znení jej dodatku a tento zrejmy omyl nemá vplyv na podstatu veci. Pri určení cien poukázal na informácie ohľadom dotknutých obchodných spoločností vo vzťahu k výške zisku, počte a hodnote akcií, ďalej na znalecký posudok, vyhotovený pri daňovej kontrole, na Zmluvu a Dodatok k nej, taktiež na stanovisko Ministerstva financií SR k odpredaju cenných papierov v súvislosti s oslobodením od dane. Pre určenie matematickej, resp. štatistickej priemernej predajnej ceny jednej akcie bol vyčíslený priemer, t. j. bola určená stredná hodnota ako číselná charakteristika slúžiaca na meranie úrovne (hladiny) štatistického rozdelenia hodnôt, pomocou ktorej možno nahradiť a zovšeobecniť hodnoty štatistického súboru (predané akcie). Keďže išlo o výpočet priemeru v rámci konečného súboru, bolo uvažované s celkovým počtom predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám, v rôznych predajných cenách, a to podľa roku nadobudnutia, priemer bol vypočítaný ako vážený aritmetický priemer, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia bol stanovený počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene. Poukázal na to, že správca dane nerozporoval zmluvnú voľnosť, avšak táto nezbavuje zmluvné strany správnej aplikácie daňových predpisov, obzvlášť ak predmet zmluvy - plnenie indikuje účelové zaobchádzanie, znižovanie daňovej povinnosti alebo konanie, pri ktorom dochádza k nevhodnej účelovej aplikácii daňového správca spôsobom, ktorý predstavuje jeho zneužitie. Stotožnil sa s postupom správcu dane, ktorý pri výpočte uplatnil vážený aritmetický priemer, nakoľko takýto postup je logický a odôvodňovali ho najmä skutočnosť, že všetky akcie mali rovnakú menovitou hodnotu, predaj bol realizovaný len v jeden deň, zmluvne bola dojednaná rovnaká cena za akciu pri všetkých emisiách. Za rozhodujúcu považoval skutočnosť, že Dodatok k Zmluve bol

zmluvnými stranami uzatvorený až po tom, ako obdržali stanovisko Ministerstva financií SR. V zmysle Dodatku „Prerozdelenie kúpnej ceny“ inicioval výlučne predávajúci (daňový subjekt) aj so záväzkom sľubu odškodnenia.

II.

21. Žalobkyňa podala proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S/24/2016-147 zo dňa 27.09.2018 tak, že žalobu zamietol a účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

22. Navrhovala, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného, nakoľko rozhodnutím a postupom žalovaného, ako aj daňového úradu, bola ukrátená na svojich právach a právom chránených záujmoch, a preto sa domáhala preskúmania zákonnosti týchto rozhodnutí a postupov.

23. Nezákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného odôvodnila rozsiahlo nasledujúcimi žalobnými dôvodmi:

- princíp právneho štátu (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR)
- princíp legality (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR)
- princíp rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy SR)
- čl. 46 ods. 1 Ústavy SR
- zásada zákonnosti (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní)
- zásada objektívnej pravdy (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní)
- zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní)
- zásada súčinnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní)
- daňové konanie začalo bez prvej inštancie, prakticky odvolacím konaním
- počas daňovej kontroly ako aj daňového konania postupom daňového úradu bola žalobkyni odopretá možnosť oboznámiť sa s tým, v čom daňový úrad vidí obchádzanie zákona a vyjadriť sa k obchádzaniu zákona,
- daňový úrad v Protokole len konštatoval, že ide o účelovú dohodu, a to bez ďalšieho právneho zdôvodnenia a bez uvedenia konkrétnych zákonných ustanovení,
- konaním daňového úradu jej bola odopretá možnosť konať pred orgánom Slovenskej republiky,
- daňový úrad prvýkrát až vo svojom rozhodnutí uviedol podrobnejšiu ekonomickú teóriu, ku ktorej mala žalobkyňa prvú možnosť vyjadriť sa až v odvolacom konaní,
- nevysporiadanie sa so všetkými skutočnosťami, námietkami, pripomienkami a navrhovanými dôkazmi, čo malo za následok nedostatočné zistenie skutkového a právneho stavu, a taktiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia daňového úradu,
- bezdôvodné, t.j. nezákonné predlžovanie zákonných lehôt,
- daňový úrad sa vo vyrubovacom konaní nevysporiadal s písomnými pripomienkami žalobkyne, ktorými sa nezaoberal ani vo svojom rozhodnutí (porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku),
- vo veci konal a rozhodnutie vydal nepríslušný správca dane (porušenie § 68 ods. 1 daňového poriadku),
- nevykonanie riadneho a úplného dokazovania (porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku),
- nezistenie úplného skutkového stavu (porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku),
- neriadenie sa záväzným stanoviskom Daňového riaditeľstva SR (porušenie § 74 ods. 4 daňového poriadku),
- nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia (porušenie § 30a, § 44 ods. 6 zákona o správe daní, § 65 ods. 1,2 a § 68 ods. 3 daňového poriadku),
- daňový úrad sa v konaní odvolával na nezákonný protokol z opakovanej kontroly (porušenie § 74 ods. 4 daňového poriadku),
- nezákonné upovedomenie o predĺžení lehoty (porušenie § 65 ods. 3 daňového poriadku),
- arbitrárne ocenenie akcií (porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy SR),
- zmätočné odôvodnenie (porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku),
- v odôvodnení absentujú ustanovenia zákona, podľa ktorých sa rozhodovalo (porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku), ako aj absencia zákonného ustanovenia, ktoré mala žalobkyňa v zmysle § 39

zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník (ďalej aj len „OZ“) svojím konaním porušiť a obísť,

- v odôvodnení absentujú skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia (porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku),
- odôvodnenie je na mnohých miestach nezrozumiteľné (porušenie § 63 daňového poriadku),
- vyzývanie na predloženie dokladov, ktoré preukázateľne mal k dispozícii, nezákonné a nenáležité zdôvodnenie výzvy, neuvedenie dôvodu, prečo žiada doklady, ktoré už sú v spise a ktoré ako dôkaz boli vykonané,
- daňový úrad sa nevysporiadal s navýšením kúpnej ceny o 81 900,- euro,
- žalovaný dospel k piatim rozličným cenám za jeden kus tej istej akcie,
- a mnohé ďalšie.

24. Namietala s poukazom na § 68 ods. 1 daňového poriadku miestnu príslušnosť daňového úradu. Uvedené považuje za špeciálne ustanovenie, podľa ktorého vyrubovacie konanie má vykonať správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, v danom prípade teda Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves. Neuplatňuje sa všeobecné ustanovenie § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku. Príslušnosť daňového úradu namietala z dôvodu, že tento nedisponuje bezprostrednými znalosťami o danej veci, obzvlášť tými, ktoré vyplynuli z daňovej kontroly, pričom na tieto účely by ju v zásade musel sám vykonať znova, čo by bolo v rozpore s § 3 ods. 2 daňového poriadku, upravujúcom vybavenie vecí bez zbytočných prietáhov.

25. Napadnuté rozhodnutie vychádza z nezákonného rozhodnutia žalovaného, nakoľko zrušujúcim rozhodnutím č. 2 zrušil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom ako jediný dôvod uviedol, že nemohla byť vykonaná opakovaná kontrola, ale správca mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, avšak neuviedol konkrétne zákonné ustanovenia. Nesúlad podnetu na opakovanú kontrolu neodôvodnil konkrétnymi zákonnými ustanoveniami a nezdôvodnil ho, čo má za následok nepreskúmateľnosť a nezákonnosť zrušujúceho rozhodnutia č. 2. V tomto videla žalobkyňa nezákonnosť vyrubovacieho konania, ako aj prvostupňového rozhodnutia.

26. K namietanej nezákonnosti Protokolu uviedla, že tento neexistuje. Spochybnila tvrdenie žalovaného, že jej právny zástupca ho odmietol podpísať a uviedla, že ho uvádza prvýkrát až v napadnutom rozhodnutí. Nie je tak uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 31.03.2010 ani v dodatočnom platobnom výmere. Na predmetnom ústnom pojednávaní nebol Protokol právnomu zástupcovi predložený, ale mu bol predložený nový protokol vo forme dodatku, pričom tento odmietol podpísať, ako je aj uvedené v zápisnici. Pôvodný Protokol žalobkyni na pojednávaní nebol predložený. Rozporovala aj tvrdenie, že počas pojednávania bola oboznámená s výsledkom a priebehom daňovej kontroly, nakoľko toto nie je uvedené v predmetnej zápisnici. S poukazom na § 15 ods. 11 písm. i), k) a l) zákona o správe daní namietala absenciu obligatórnych náležitostí Protokolu. Neexistenciou Protokolu a tým, že nebol prejednaný odôvodňovala to, že daňová kontrola neskončila v zákonnej 6 mesačnej lehote v rozpore s § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Ide o nezákonné predĺženie lehoty a napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, nakoľko týmto sa žalovaný nezaoberal. Pri Protokole a to aj vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu poukázala na rozdielne kurzy pri prepočte Sk na euro, kedy v jednom prípade daňový úrad použil kurz 30,126,- Sk/euro a v druhom prípade 30,280,- SK/euro, pričom ani on ani žalovaný neodôvodnili takéto použitie právnym predpisom. Z procesného hľadiska poukázala na nedodržanie 8 dňovej lehoty podľa § 15 ods. 10 druhá veta zákona o správe daní, nakoľko daňový úrad jej doručil výzvu spolu s Protokolom dňa 19.03.2010 a deň prerokovania určil dňa 31.03.2010. Ďalej namietala rozpor medzi závermi Protokolu a prvostupňového rozhodnutia. Výsledky Protokolu nezodpovedajú záverom prvostupňového rozhodnutia. Uvedené tvorí vážny procesný nedostatok, nakoľko daňový úrad v priebehu vyrubovacieho konania nevykonával ďalšie skutkové zisťovanie ani dokazovanie. S rozdielnosťou záverov sa nevysporiadal ani v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia.

27. Rozporovala, že daňové konanie začalo pre ňu bez prvej inštancie prakticky odvolacím konaním, čím bol porušený princíp dvojinštančnosti daňového konania. S metódou ohodnotenia akcií, s teóriami ohodnocovania akcií, s tým, že list z MF SR mal byť akýmsi impulzom na uzavretie Dodatku, s § 39

OZ, s tým, ako si daňový úrad vysvetľuje bod 3.1 Dodatku, sa po prvýkrát oboznámila až v prvostupňovom rozhodnutí a teda nemala možnosť sa k nim počas konania na prvom stupni vyjadriť.

28. Uviedla, že daňový úrad vo vyrubovacom konaní nerealizoval dokazovanie, pričom toto neprebehlo ani počas daňovej kontroly. Avšak správca dane je povinný zabezpečiť zistenie úplného skutkového stavu na účely určenia daňovej povinnosti. Neboli preskúmané jej pripomienky k Protokolu a nebolo vykonané dokazovanie za účelom preukázania účelovosti dohody o cene, rozporu konania žalobkyne so zákonom alebo obchádzania zákona. Namietala tak nezistenie úplného skutkového stavu a nedoplnenie dokazovania napriek tomu, že tak mal daňový úrad uskutočniť, vychádzajúc zo zrušujúceho rozhodnutia č. 1 ako aj rozhodnutia žalovaného o predĺžení lehoty zo dňa 25.08.2015. V tejto súvislosti považovala za nesprávne, že neboli vypočutí ňou navrhnutí svedkovia, ktorých výsluchy mali preukázať najmä to, ako bola uzavretá Zmluva, ako došlo k uzavretiu dodatku, že tieto dohody nie sú účelové, že neobchádzajú ani neporušujú žiadny zákon, aký bol dôvod uzavretia Dodatku, že dohodnutie cien akcií podľa Zmluvy v znení Dodatku má logické aj ekonomické a morálne opodstatnenie a že toto dohodnutie bolo dobromyseľné. Daňový úrad nevypočul svedkov bez zdôvodnenia a teda ide o závažné porušenie ústavného princípu zakotveného v čl. 46 ods. ods. 1 Ústavy SR, pretože týmto jej bola odoprená možnosť konať a domáhať sa svojich práv pred štátnym orgánom.

29. Napáda zmeškanie zákonných lehôt na rozhodnutie. Daňový úrad nevydal rozhodnutie v 15-dňovej lehote od 01.04.2010. Je protiústavné, aby daňový úrad pokračoval v konaní v domnení, že plynie nová 15-dňová lehota po tom, ako mu je vec vrátená odvolacím orgánom. Zrušujúcim rozhodnutím č. 2 nemožno konvalidovať porušenie zákona, t. j. zmeškanie zákonných lehôt. Podľa zrušujúceho rozhodnutia č. 2 síce mal daňový úrad pokračovať vo vyrubovacom konaní, ale žalovaný v tomto aj uviesť, že daňový úrad už nemôže vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní z dôvodu uplynutia lehoty podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní.

30. Ani žalovaný nedodrжал zákonnú lehotu pre vydanie zrušujúceho rozhodnutia č. 2. Nakoľko sa nezaoberal meritom veci, nepotreboval na rozhodnutie 60 dňovú lehotu, keďže nešlo o osobitne zložitý prípad. V tejto súvislosti napádala aj nezákonnosť predĺženia lehoty, jednak v rámci daňovej kontroly a taktiež aj v rámci vyrubovacieho konania. Daňový úrad odôvodňoval žiadosť o predĺženie lehoty na ukončenie daňovej kontroly tým, že ide o „vysoký objem peňazí, značnú výšku dodatočne vyrubenej dane“, resp. že ide o komplikovaný prepočet“. V prvostupňovom rozhodnutí a ani v Protokole nie je ani zmienka, že daňový úrad počas daňovej kontroly vykonával zložité a časovo náročné analýzy, rozboru a pod. Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní musí existovať skutočný dôvod na predĺženie lehoty, ktorý však daňový úrad nemal a ani nezdôvodnil opodstatnenosť predĺženia lehoty. Predĺženie lehoty bolo preto účelové a nezákonné, čo vyplývalo aj z dátumu, kedy bola daná žiadosť o predĺženie vyhotovená, t. j. tesne pred koncom lehoty. Ako nezákonné vnímala aj upovedomenie o predĺžení lehoty, nakoľko neobsahovalo dôvody, prečo daňový úrad nemohol daňovú kontrolu ukončiť do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Žalobkyňa nesúhlasila s odôvodnením žiadosti o predĺženie lehoty, v zmysle ktorého malo ísť o mimoriadnu zložitost' prípadu a potreby dokazovania zo strany správcu dane, aby bolo zabezpečené úplné zistenie skutkového stavu pre vydanie rozhodnutia v súlade so zákonom.

31. Vo vzťahu k výzve na predloženie dokladov namietala, že tieto sa už v čase výzvy nachádzali v spise a ako dôkaz už boli počas daňovej kontroly vykonané. Na výzvu odpovedala, že ju považuje za nezákonnú a taktiež, že dôkazy predloží po tom, ako daňový úrad uvedie dôvod pre opätovné dokazovanie toho, čo už raz dokazované bolo. Daňový úrad sa nevysporiadal s jej dôvodmi nepredloženia a námietkami, čím došlo k porušeniu ustanovení § 3 ods. 2 a ods. 3 daňového poriadku. Uvedenú výzvu považovala za účelovú. Skutočnosť, že správca dane mal predmetné doklady v spise preukazuje skutočnosť, že sa na ne odvoláva v prvostupňovom rozhodnutí. To, že sa v spise nenachádzajú originály, je irelevantné, pretože originály boli predložené počas daňovej kontroly, vykonané ako dôkaz a správca dane si z nich vyhotovil kópie.

32. Namietala, že rozhodnutie a celé konanie ohľadne daňovej kontroly sú v rozpore so zrušovacím rozhodnutím č. 1, ktorým sa zrušil pôvodný dodatočný platobný výmer. Poukázala na to, že daňový úrad sa v prvostupňovom rozhodnutí nevysporiadal s jej pripomienkami voči Protokolu, čím porušil

ustanovenie § 63 ods. 5 daňového poriadku, a neobsahuje predpísané náležitosti, čo má za následok jeho nezákonnosť.

33. Daňový úrad vo svojom rozhodnutí kvalifikoval konanie žalobkyne ako účelovú dohodu o cene, resp. že v zmysle § 39 OZ ide o obchádzanie zákona alebo rozpor so zákonom. S týmto sa nestotožnila a prvostupňové rozhodnutie považovala za zmätočné. Tvrdenie o účelovosti Dodatku spochybnila z viacerých dôvodov. Poukázala na to, že otázka cien akcií a ich zdaňovania sa riešila dávno pred uzavretím Zmluvy a skutočnosť, že sa uvedené riešilo až Dodatkom, bolo výsledkom vážnych skutočností, ktoré mali preukázať výpovede navrhovaných svedkov. Správne orgány boli povinné náležite odôvodniť, v čom vidia účelovosť dohody o cene a uviesť presné ustanovenia zákona, ktoré upravujú tvrdenú účelovosť. Ceny akcií uvedené v Prílohe č. 1 k Dodatku navrhol kupujúci. Nejde o účelovosť, ale o opodstatnené a dobromyseľné konanie s poukazom na vážny a hlavne ekonomický dôvod. Uzavretím Dodatku sa zvýšila celková cena za predávané akcie o sumu 81 900,- euro, čo je podstatným dôvodom na uzavretie Dodatku a daňový úrad na tento neprihliadal. Sama žalobkyňa požiadala o daňovú kontrolu, čo vyvracia účelovosť jej konania.

34. Poukázala na zmluvnú voľnosť a skutočnosť, že dohodnutie ľubovoľnej ceny za predaj akcií jej zaručuje čl. 2 ods. 3 Ústavy SR, na ktorý nadväzujú ustanovenia zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník a zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o cenných papieroch), ktoré nezakazujú kupujúcemu a predávajúcemu dohodnúť akúkoľvek kúpnu cenu predávaných akcií, ak sa jedná o predaj tomu istému kupujúcemu a predaj sa realizuje v ten istý deň. Prvostupňové rozhodnutie neodôvodnene a protiústavne zasahuje do zmluvnej voľnosti účastníkov Zmluvy. Ak by správne orgány vykonali dokazovanie vypočutím svedkov, tak by zistili, že odpoveď z Ministerstva financií SR nebola žiadnym impulzom, ktorý mal ovplyvniť jej konanie.

35. Namietala rozpor v tvrdeniach žalovaného o účelovosti Dodatku, keď v napadnutom rozhodnutí na str. 5, 6, 18 a 21 Dodatok neakceptuje a na str. 16, 18, 20 a 22 naopak akceptuje. Uvedené má za následok zmätočnosť a nezákonnosť celého rozhodnutia. Žalovaný uviedol, že daňový úrad nerozporoval výsledok zmien obojstranného súhlasu, teda prerozdelenie cien akcií v zmysle Dodatku a neskôr uviedol, že určenie rozdielnych cien jednotlivých akcií považuje za úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje osobitnému predpisu (§ 39 OZ). Správne orgány tvrdili, že prerozdelenie cien akcií jednotlivých emisií bolo neopodstatnené, a preto to malo negatívny dopad na dane. Ide o nesprávny záver, ktorý nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. Poukázala na to, že k navýšeniu základného imania došlo zo zisku, z ktorého už raz odviedla daň a týmto navýšením boli práve vydané akcie, ktorých príjem podlieha zdaneniu. V tomto prípade by tak došlo k dvojitému zdaneniu, čo by bolo voči nej nespravodlivé a poškodzujúce.

36. Uviedla, že pri tvorbe znenia Zmluvy jej manžel vzniesol námietku, že stanovenie kúpnej ceny jednej akcie spôsobom, že celková kúpna cena sa vydeli počtom akcií, je voči predávajúcim nespravodlivé, pretože takýto spôsob stanovenia ceny by predávajúcich poškodil. Kupujúci však chcel z dôvodov na jeho strane čím skôr uzavrieť Zmluvu. Preto sa dohodli, že budú pokračovať v tvorbe znenia Zmluvy a otázka ocenenia akcií a prerozdelenia kúpnej ceny bude otvorená. Stanovením cien akcií poverili audítorku. Správne orgány opierali rozhodnutia o porušenie § 2 písm. c) a h) a § 8 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmu. Uvádzajú, že tieto ustanovenia žalobkyňa porušila tým, že v daňovom priznaní za rok 2008 nepriznala príjem z predaja akcií podniku v sume 26 035 710,- Sk. Tieto ustanovenia zákona neupravujú žiadne povinnosti daňových subjektov, preto nemohlo dôjsť k ich porušeniu. Namietala aj určenie ceny za jednu akciu v rozhodnutí správnych orgánov, nakoľko určili cenu za jednu akciu u jej manžela rozdielne, pričom akcie jej manžela boli predané na základe tej istej Zmluvy. Pri určení priemernej ceny jednej akcie nebrali do úvahy celkovú kúpnu cenu za všetky akcie, ale len prvú časť kúpnej ceny. Žalovaný v rozhodnutí určil cenu jednej a tej istej akcie až v troch rozličných hodnotách.

37. Namietala výpočet daňového úradu, ktorý pri určení hodnoty jednej akcie bral do úvahy len Realizačnú kúpnu cenu, t. j. len 18 081 900,- euro, čo je však len časť z celkovej kúpnej ceny. Urobil

chybu, lebo bral do úvahy len časť kúpnej ceny, ktorá bola príjmom za zdaňovacie obdobie 2008, ak by chcel stanoviť priemernú cenu jednej akcie, musel by brať do úvahy aj zvyšné dodatočné kúpne ceny v zmysle Zmluvy a Dodatku, t. j. celkovú kúpnu cenu.

38. Namietala nejednotnosť cien, ktoré uviedol žalovaný v Protokole a v rozhodnutí (2 760,237 euro, ďalej 2 260,2375 euro a 2 259,00 euro). Takže v jednom prípade orgány určili cenu jednej a tej istej akcie v troch rozličných hodnotách. Ďalej namietala, že hoci Dodatok bol podpísaný až po doručení odpovede z Ministerstva financií SR, to nepreukazuje skutočnosť, že by tento list ovplyvnil jej konanie. Spochybňuje zrozumiteľnosť, resp. jednoznačnosť pojmov použitých v napadnutom rozhodnutí pri ozrejmení výpočtu, kedy uviedla, že nevie, čo presne znamená „vážený aritmetický priemer“, „hladina“ a čo sa myslí pod pojmom „frekvencia“.

39. Žalovaný sa v replike pridržiava svojich tvrdení uvedených v napadnutom rozhodnutí, nakoľko žalobné dôvody považoval za prevažne totožnú argumentáciu, akú uviedla žalobkyňa už v odvolaní. Navyše uviedol, že konanie prebiehalo v súlade s princípom dvojinstančnosti s poukazom na vyrubovacie konanie pred daňovým úradom a žalovaným a k námietke zmätočnosti uviedol, že on, ako aj správca dane postupovali v zmysle základných zásad správy daní, keď sa zaoberali každou vecou, ktorá bola predmetom daňovej kontroly a hodnotili každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Žalobu navrhol zamietnuť.

40. Žalobkyňa v duplike uviedla, že žalovaný si v zmysle § 250j ods. 3 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej aj len „OSP“) a § 102 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „S.s.p.“) nesplnil povinnosť predložiť súdu riadne vedený administratívny spis. Predloženie príloh k vyjadreniu neznamená, že poskytol riadne vedený, žurnalizovaný administratívny spis. Pod pojmom „spisy žalovaného správneho orgánu“ sa rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998). Ak si žalovaný orgán nesplní túto povinnosť, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom. Poukázala na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/40/1997, sp. zn. 2Sžo/259/2008, sp. zn. 3Spž/12/2011 a sp. zn. 8Sžo/18/2011. Navrhla zrušiť napadnuté, ako aj prvostupňové rozhodnutie ako nepreskúmateľné z dôvodu nepredloženia, resp. neexistencie riadne žurnalizovaného administratívneho spisu. Hoci § 191 ods. 1 S.s.p. s takýmto dôvodom zrušenia rozhodnutia výslovne nepočíta (ako to bolo v prípade § 250j ods. 3 OSP), preto v zmysle § 491 ods. 2 S.s.p. sa v danom prípade § 191 ods. 1 S.s.p. nepoužije, pretože je pre účastníka v neprospech.

41. Krajský súd v odôvodnení správne citoval § 3 ods. 1 až 3 a 6, § 7 ods. 1 až 3, § 44 ods. 1, § 46 ods. 8, § 46 ods. 9 písm. a), § 46 ods. 10, § 61 ods. 1 a 4, § 68 ods. 1 a § 165b ods. 1 daňového poriadku a § 2 písm. c), h) a j), § 8 ods. 1 písm. e) a § 8 ods. 5 zákona o dani z príjmov.

42. V odôvodnení uviedol, že z obsahu súdneho a administratívneho spisu mal za nesporne preukázané, že preskúmané rozhodnutie a aj celá daňová kontrola vychádzali z podkladov zachytených v administratívnom spise a kľúčovou skutočnosťou bol predaj akcií. Mal za ustálené, že predaj akcií bol realizovaný na základe Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 06.05.2008 uzatvorenej medzi U. M. a R. M. ako predávajúcimi na jednej strane a Lindab AB, súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva so sídlom vo Švédsku, ako kupujúcim na strane druhej. V Zmluve sa v bode 3.2 dohodli na základnej kúpnej cene. Podľa bodu 3.2.1 celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000,- euro a základná kúpna cena jednej akcie podľa bodu 3.2.2 Zmluvy bude vo výške 2 750,- euro za každú predávanú akciu. Súčasne v bode 3.2.3 Zmluvy bola stanovená podmienka, že pokiaľ nebude vykonaná žiadna porealizačná úprava, konečná cena sa bude rovnať základnej kúpnej cene a konečná cena jednej akcie sa bude rovnať základnej cene jednej akcie. Už v samotnej Zmluve bolo uvedené, o aký počet akcií s konkrétnou menovitou hodnotou každej jednej akcie sa v predmetnej kúpnej zmluve počíta. Ministerstvu financií SR bol doručený list, ktorým zástupkyňa predávajúcich pre ekonomickú stránku veci žiadala o stanovisko k odpredaju cenných papierov.

Ministerstvo financií SR odpovedalo v tom zmysle, že ak v akciovej spoločnosti zvýšili v roku 2007 základné imanie vydaním nových akcií a v roku 2008 dôjde k predaju týchto akcií, príjem z predaja týchto akcií nie je oslobodený od dane z príjmov. Následne na to bol dňa 11.9.2008 uzatvorený Dodatok č. 1 k Zmluve, týkajúci sa úpravy kúpnej ceny. V bode 1.1 Dodatku sa zmluvné strany dohodli, že základná kúpna cena bude 22 81 900,- euro a bude pozostávať z jednotlivých položiek (realizačná kúpna cena, prvá dodatočná kúpna cena, druhá dodatočná kúpna cena). Súčasťou Dodatku bola príloha č. 1, ktorá obsahuje prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny a príloha č. 2, ktorá obsahuje prerozdelenie dodatočných kúpnych cien. Príloha č. 2 sa netýkala zdaňovacieho obdobia 2008. Základná kúpna cena jednej akcie bola upravená v tabuľke, ktorá je prílohou č. 1 a č. 2, Dodatku. Podľa zápisnice o ústnom pojednávaní č. 732/320/2394/2011/Mrtk zo dňa 19.01.2011, ktorá je súčasťou administratívneho spisu ako príloha číslo 23, žalobkyňa požiadala správcu dane, aby vyjadrenie vo veci podal jej manžel U. M., ktorý bol vlastníkom 95 % akcií a jednaní sa zúčastňoval hlavne on, s čím správca dane súhlasil. Vo výpovedi poukázal na dôvody a tvorbu kúpnej ceny jednotlivých akcií.

43. Súd vzal do úvahy obsah výpisu z obchodného registra spoločnosti SIPOG, a.s. Osobitne poukázal na § 3 ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane neprihliada na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti. Vo vzťahu k ekonomickej podstate daňovej transakcie poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/56/2016 zo dňa 24.01.2018, podľa ktorých zákon uprednostňuje ekonomickej podstate daňovej transakcie pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba jej skúmania sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na úvahu správcu dane vykonávajúcim dokazovanie, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Osobitne poukazujúc na § 2 písm. h) a j) zákona o dani z príjmu, kde je presne definované, čo sa rozumie zdaniteľným príjmom a základom dane a § 8 ods. 1 písm. e) citovaného zákona, sa plne stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, keď vyhodnotili, že Dodatkom došlo k účelovej dohode o cene, kedy tak ako je uvedené v prílohe č. 1 Dodatku k Zmluve vo vzťahu k žalobkyni došlo k prerozdeleniu realizačnej kúpnej ceny tak, že cena za jednu akciu emitovanú v roku 2000 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 920,- euro, cena za jednu akciu emitovanú v roku 2003 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 928,571,- euro a cena za jednu akciu emitovanú v roku 2007 bola znížená zo sumy 2 750,- euro na 280,39 euro. Dôsledkom uzavretia tohto Dodatku tak došlo k zníženiu základu dane z príjmu žalobkyne. Súd mal uvedené za preukázané aj na základe toho, že k uzavretiu Dodatku došlo až potom, čo audítorka obdržala odpoveď z Ministerstva financií SR.

44. Išlo tak o účelovú dohodu o cene a výpočet základu dane so zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Ak žalovaný, ako aj správca dane uznal Dodatok za platný a účinný, toto ešte neznamená, že je naň povinný prihliadať i pri správe daní a to vo vzťahu k správnenému vyrubeniu dane s odkazom na ustanovenie § 3 ods. 6 daňového poriadku. Síce ho vyhodnotil ako platný, ale zároveň účelový, keďže cieľom bolo obchádzanie resp. zníženie daňovej povinnosti. V tejto súvislosti osobitne poukázal na § 5 ods. 12 S.s.p., v zmysle ktorého sa výnimočne neposkytne ochrana právam alebo právom chráneným záujmom, ak podaný návrh sleduje zjavné zneužitie práva. S poukazom na judikatúru najvyššieho súdu ozrejmil obsah zneužitia práva. Ide o situáciu, kedy niekto vykonáva svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného a takéto správanie, ktorým sa sleduje výsledok nedovoleného, je iba zdanlivo dovolené. Zdanlivo dovolené v tom zmysle, že objektívne právo nepozná správanie zároveň dovolené a zároveň nedovolené. Takéto správanie sa izolovane javí dovoleným, avšak to znamená, že právny poriadok mu

nebráni. Dosahuje sa ním výsledok nedovolený alebo odôvodňujúci nespravodlivosť s rozmanitými dôsledkami.

45. Poukázal na to, že pri výpočte vyrubenej dane správca dane uviedol, že sa riadil ustanoveniami § 3 ods. 1, 3 daňového poriadku. Daňový subjekt prijal na účet v Dexia banke Slovensko a.s. sumu vo výške 18 081 900,- euro, z čoho žalobkyňa prináležala suma 903 600,- euro, na základe prílohy č. 1 k Dodatku. Daňový úrad pre určenie priemernej predajnej ceny jednej akcie vyčíslil priemer v rámci celkového počtu predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený napriek rovnakým menovitým hodnotám v rôznych predajných cenách a to podľa roku nadobudnutia akcií, pre výpočet priemeru bol použitý výpočet vážneho aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene. Cena jednej akcie predstavovala teda 2 259,- euro. Daňový úrad akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k Dodatku a uviedol, že vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s rozhodnutím Okresného súdu v Košiciach, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie absolútnej neplatnosti Dodatku. Žalobkyňa do daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2008 uviedla príjmy na základe prepočtu, ktorý vykonala audítorka na základe uzatvoreného Dodatku. K daňovej kontrole bol predložený Znalecký posudok číslo 1/2007 zo dňa 16.04.2007, v ktorom znalec - audítor (číslo licencie 307) potvrdil hodnoty emisného kurzu upísaných akcií zo zisku spoločnosti Plechprofil, a.s., k 16.04.2007. Pri prepočte emisného kurzu upísaných akcií vychádzal z vlastného imania celkom vo výške 132 025 708,84 Sk, počtu akcií celkom vo výške 8 000, menovitej hodnoty jednej akcie 10 000,- Sk. Skutočná hodnota jednej akcie zo súvahy ku dňu 16.04.2007 tak predstavovala 16 503,21 Sk (t. j. 480,247 eur pri prepočte priemerným kurzom NBS za prvý štvrtrok 2007 34,364 SK/Eur). Znalecký posudok bol vypracovaný za účelom navýšenia základného imania spoločnosti. Krajský súd sa stotožnil s uvedeným postupom, kedy bola zohľadnená cena akcií v zmysle Zmluvy doplnenej Dodatkom, kde cena jednej akcie bola stanovená na sumu 2 760,237 euro.

46. Krajský súd sa nestotožnil s námietkami žalobkyne ohľadom procesnoprávných pochybení. V súvislosti s námietkou nežurnalizovaného spisu, čím vznikla pochybnosť o jeho úplnosti uviedol, že túto vzniesla žalobkyňa v replike doručenej dňa 27.10.2016, pričom žaloba bola podaná dňa 12.02.2016. Poukázal na zásadu koncentrácie, podľa ktorej žalobné dôvody môžu byť doplnené v lehote 2 mesiacov od oznámenia rozhodnutia (§ 181 ods. 1 v spojení s § 183 SSP), pričom táto v prejednávanej veci uplynula dňa 22.02.2015. Žalobkyňa teda túto námietku vzniesla oneskorene, avšak krajský súd sa ňou napriek tomu zaoberal. Rozhodnutie najvyššieho súdu, na ktoré poukazovala v námietke, sa týka jej manžela, pričom v preskúmvanej veci nemožno prihliadnuť na v ňom vyslovený právny názor, nakoľko chýbajúca listina v administratívnom spise, na ktorú najvyšší súd a manžel žalobkyne v danej veci poukazoval, mala byť v administratívnom spise týkajúceho sa manžela žalobkyne a nie v administratívnom spise žalobkyne. Prvostupňové rozhodnutie aj rozhodnutie žalovaného nachádza oporu v administratívnom spise, ktorý je žurnalizovaný pod číselným označením jednotlivých príloh, ktoré sú zoradené v administratívnom spise od č. 1 po č. 69 a sú zoradené chronologicky za sebou podľa časovej postupnosti tak, ako správca dane vykonával jednotlivé úkony. Možno zistiť aj ako správca dane postupoval pri zisťovaní jednotlivých skutočností v daňovom konaní. Je z neho zrejmé aj správna úvaha žalovaného, prečo vyhodnotil jednotlivé úkony a právne skutočnosti tak, ako sú uvedené v prvostupňovom rozhodnutí aj rozhodnutí žalovaného. Konštatoval, že nemá vedomosť o listine, z ktorej by rozhodnutie malo vychádzať, a ktorá by mohla absentovať v administratívnom spise.

47. Vo vzťahu k námietke nemožnosti polozenia otázok žalovanému na pojednávaní poukázal na to, že správny súd nie je súd skutkový, ale právny a vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy ku dňu vydania rozhodnutia v zmysle § 119 S.s.p. K ostatným procesným námietkam žalobkyne vo vzťahu k daňovej kontrole uviedol, že tieto boli počas správneho konania odstránené a považuje ich za neopodstatnené. Žalovaný ako aj daňový úrad sa s nimi vo svojich rozhodnutiach riadne a dostatočným spôsobom vysporiadali. V súvislosti s námietkou miestnej nepríslušnosti poukázal na rozhodnutie žalovaného, s ktorého názorom sa plne stotožňuje a teda je potrebné prihliadať na § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku, ktorý hovorí o miestnej príslušnosti správca dane, pričom keďže žalobkyňa počas daňovej kontroly zmenila trvalý pobyt (trvale sa presťahovala do Spojených štátov amerických)

príslušným sa stal Daňový úrad Bratislava, keďže nebolo ďalej možné určiť miestne príslušného správcu dane.

48. K postupu daňového úradu a vo vzťahu k namietanej nezákonnosti Protokolu uviedol, že akceptoval a riadil sa právnym názorom žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí č. 2 a pokračoval po prvej daňovej kontrole vyrubovacím konaním, pričom nebral do úvahy protokol z opakovanej kontroly, ale vychádzal z protokolu č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010, ktorý podľa žalobkyne má byť nezákonný, s čím sa nestotožňuje. Vo veci prerokovania Protokolu postupoval správne podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Spolu s Protokolom bola zástupkyňi žalobkyne riadne doručená výzva na vyjadrenie sa, pričom žalobkyňa tak učinila. Správca dane následne vypracoval dodatok k Protokolu, v ktorom uviedol, že trvá na svojich zisteniach. Prerokovanie Protokolu za účasti zástupcu žalobkyne riadne prebehlo, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk, riadne podpísaná zúčastnenými stranami, t. j. aj zástupkyňou žalobkyne. K jej obsahu nevzniesla námietky ani návrhy. Na predmetnom ústnom pojednávaní bola oboznámená o priebehu a výsledku daňovej kontroly. Prerokovaním Protokolu bola daňová kontrola ukončená, i keď zástupca žalobkyne Protokol nepodpísal, pričom v tejto súvislosti súd poukázal na poslednú vetu § 15 ods. 12 zákona o správe daní.

49. Odmietol námietku porušenia princípu dvojinštančnosti daňového konania, nakoľko vyrubovacie konanie prebehlo na úrovni daňového úradu a odvolacie konanie na Finančnom riaditeľstve SR. Za nedôvodnú považoval aj námietku týkajúcu sa nerešpektovania záväznosti názoru nadriadeného orgánu, pretože vyrubovacie konanie vykonal správca dane na základe zrušujúceho rozhodnutia č. 2. Daňový úrad dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval Dodatok (rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 4Cob/24/2014-388 zo dňa 28.05.2014), odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov, využil dôkazy zabezpečené v rámci vykonaného dokazovania. Námietka nezistenia úplného skutkového stavu veci taktiež neobstojí, nakoľko správne orgány vychádzali z dokladov, ktoré predložila žalobkyňa, ako aj z dokladov, ktoré si zabezpečili sami. Informovali a zasielali žalobkyňi podklady, aby sa k nim mohla vyjadriť, čím teda možno odmietnuť tvrdenie, že by bola ukrátená o právo vyjadrenia sa k podkladom.

50. Stotožnil sa aj s právnym názorom žalovaného týkajúcim sa princípu zmluvnej voľnosti, podľa ktorého princíp zmluvnej voľnosti nezbavuje zmluvné strany správnej aplikácie súvisiacich daňových predpisov. Aj v prípade existencie zmluvy ako slobodného a nezávislého vyjadrenia vôle zmluvných strán, môže byť v konečnom dôsledku jej samotné plnenie takého charakteru, že indikuje účelové obchádzanie, znižovanie daňovej povinnosti alebo konanie, pri ktorom dochádza k nevhodnej účelovej aplikácii daňového práva spôsobom, ktorý predstavuje jeho zneužitie. Rozhodnutie o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly bolo v súlade s ustanovením § 65 daňového poriadku, pričom žalobkyňa bola o tomto upovedomená, čo potvrdila svojím podpisom.

51. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽ 98-102/02, podľa ktorého dôvodom zrušenia rozhodnutia správneho orgánu môže byť len taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody dospel k záveru, že námietky neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutie a v ňom prijaté závery boli v súlade so zákonom, správne orgány sa s námietkami žalobkyne vysporiadali dostačujúcim spôsobom ako v prvostupňovom, tak aj v druhostupňovom rozhodnutí a z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí je zrejmé, na základe akej správnej úvahy zistený skutkový stav posúdili.

III.

52. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (sťažovateľka) kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a

h) S.s.p.

53. Uviedla nasledovné sťažnostné body, ktoré v prevažnej väčšine svojím obsahom v zásade zodpovedajú námietkam uvedeným v správnej žalobe:

- arbitrárnosť rozsudku
- neexistencia administratívneho spisu
- nesprávne posúdenie 2-mesačnej prekluzívnej lehoty podľa § 181 ods. 1 a § 183 S.s.p.
- rozhodnutie vydal miestne nepríslušný daňový úrad
- nedostatočné dokazovanie a nedostatočné zistenie skutkového stavu
- nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov
- nezákonný Protokol
- uzavretie dodatku
- nesprávne posúdenie listu Ministerstva financií SR
- podstata ekonomického a morálneho dôvodu ocenenia akcií
- nesprávne právne posúdenie § 3 ods. 6 daňového poriadku
- neexistencia zneužitia práva
- absencia právneho predpisu, ktorý mal byť porušený
- nesprávnosť záverov krajského súdu v bodoch 106 - 109
- nesprávne posúdenie princípu zmluvnej voľnosti
- nezákonné stanovenie dane a ohodnotenie akcií žalovaným a daňovým úradom
- porušenie čl. 11 ods. 5 Listiny práv a slobôd
- porušenie Ústavy SR
- nezákonné predlžovania lehôt počas celého daňového konania
- zmeškanie zákonných lehôt na rozhodnutie
- porušenie princípu dvojínštančnosti daňového konania
- odmietnutie výsluchu žalovaného pred súdom
- nerešpektovanie záväznosti názoru nadriadeného orgánu, porušenie § 74 ods. 4 daňového poriadku
- nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu
- a ďalšie

54. Arbitrárnosť rozsudku namietala z dôvodu, že krajský súd vôbec neuviedol svoju právnu úvahu a nezaoberal sa mnohými žalobnými bodmi. Skopíroval text rozhodnutí žalovaného a daňového úradu a teda v skutočnosti tieto rozhodnutia nepreskúmaval.

55. K neexistencii administratívneho spisu uviedla, že túto namieta v súvislosti s bodmi 96 a 119 až 121 odôvodnenia rozsudku krajského súdu. Žurnalizácia spisu znamená číselné označenie každého listu každej listiny poradovým číslom v poradí, v akom je do spisu vložený alebo v reálnom čase jeho vypracovania alebo doručenia do spisu, nie dodatočne. Dokumenty sú označené ako prílohy k žalobnej odpovedi zo dňa 30.03.2016, z čoho vyplýva, že žalovaný tak urobil v čase, keď vypracoval žalobnú odpoveď a teda žurnalizáciu nevykonával priebežne. Administratívny spis teda nebol počas daňového konania riadne vedený a v rozhodnom čase neexistoval. Niektoré listiny pripojené k „Prílohám“ sú bez číselného označenia. Taktiež tieto Prílohy sú číselne označené len na prvej strane. Súd tak nemôže posúdiť, koľko strán má každý dokument a či boli predložené v rozhodnom čase alebo až ex post. Niektoré dokumenty nemajú podaciu pečiatku alebo doručenkú, čo taktiež nepreukazuje čas ich doloženia do spisu. Spis bez žurnalizácie znemožňuje riadne uplatňovanie práv účastníka. Poukázala na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/40/1997, sp. zn. 8Sžo/18/2011, sp. zn. 3 Sžf/14/2011, sp. zn. 5Sžfk/66/2017 a sp. zn. 8Sžf/58/2012. Nestotožnila sa s tvrdením, že na prejednávany prípad nemožno uplatňovať rozhodnutie ohľadom chýbajúcej listiny v spise v právnej veci jej manžela. Citujúc predmetné rozhodnutie uviedla, že je potrebné poradovým číslom označiť každý list tak, aby bola zachovaná chronológia a to v záujme predchádzania prípadnej manipulácie so spisom a ohrozenia právnej istoty účastníka konania. V spise sa nachádzajú kópie, nie originály, spis nie je zviazaný a vo vedení spisu je zmätok.

56. V nadväznosti na uvedené namietala nesprávne posúdenie prekluzívnej lehoty podľa § 181 ods. 1 a §

183 S.s.p., nakoľko namietala nie neúplnosť administratívneho spisu, ale jeho neexistenciu z dôvodu, že nebol žurnalizovaný. Nebolo objektívne možné vzniknúť túto námietku skôr, keďže administratívny spis bol predložený ako príloha k žalobnej odpovedi až dňa 04.04.2016, teda až po uplynutí 2-mesačnej prekluzívnej lehoty dňa 22.02.2015. Navyše súd sa touto námietkou má zaoberať ex offio.

57. K namietanej miestnej nepríslušnosti poukázala na § 7 ods. 1 daňového poriadku v spojení s jeho § 68 ods. 1. Iný orgán ako ten, ktorý začal daňovú kontrolu, nemôže byť kompetentný, nakoľko nemá bezprostredné znalosti o celej veci, ktoré vyplynuli z daňovej kontroly a sú potrebné pre správne posúdenie veci.

58. Krajský súd sa nezaoberal námietkou nedostatočného dokazovania a zistenia skutkového stavu, kedy len odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/56/2016 bez ďalšieho vysvetlenia, akou právnou úvahou sa riadil. Nestotožňuje sa s tým, že zásada objektívnej pravdy v zmysle uvedeného judikátu sa má viazať na jej prípad. Nežiadala totiž, aby sa dokazovanie viedlo dovedy, kým sa nepreukáže jej tvrdenia, žiadala výsluch svedkov, ktorí mali preukázať, či dohoda o cene bola účelová. Tieto výpovede je potrebné považovať za rozhodné pre posúdenie veci. Súd podľa nej nepreskúmal ekonomický dôvod ocenenia akcií v zmysle Dodatku. S odvolaním sa na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sž/99/99 správne orgány porušili tzv. prejednávaciú zásadu, kedy sa obmedzili len na listinné dôkazy a nevykonali navrhovaný výsluch svedkov. Správne orgány nepreskúmali námietky vo vzťahu k účelovosti dohody o cene. Dokazovanie bolo vykonané povrchné, čo má vplyv na nesprávne posúdenie naplnenia § 3 ods. 6 daňového poriadku, v posudzovaní toho či došlo k zneužitiu práva, či list Ministerstva financií SR bol skutočne podnetom na uzavretie dodatku, v posudzovaní princípu zmluvnej voľnosti a účelu bodu 3.1. Dodatku.

59. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov odôvodňuje tým, že žalovaný sa nevysporiadal s viacerými námietkami, ako napr. že neuviedol právny predpis, ktorý by jej prikazoval ohodnotiť akcie tak, ako ich ohodnotil daňový úrad, že neuviedol správny právny predpis, ktorý mal byť porušený resp. pre ktorý je Dodatok účelový, nezaoberal sa porušením ústavného princípu dvojínštančnosti a ďalšími.

60. Nezákonnosť Protokolu namietla z dôvodu, že v spise nie je zmienka o tom, že jej splnomocnená zástupkyňa ho odmietla podpísať, považuje to za klamstvo, poukázala na to, že zápisnicu z pojednávania aj dodatok k Protokolu zástupkyňa podpísala. Protokol nebol zástupkyňi predložený na ústnom pojednávaní, lebo jej bol predložený nový protokol. Uvedené namietala aj v žalobe a súd uvedené nechal do úvahy. Súd aj žalovaný tvrdia, že bola oboznámená o výsledku priebehu daňovej kontroly, s čím nesúhlasí, nakoľko táto skutočnosť nevyplýva z podpísanej zápisnice ani dodatku k Protokolu, keďže v časti, v ktorom je popísaný priebeh konania, sa táto informácia neuvádza.

61. K uzavretiu dodatku uviedla, že pri rokovaniach o cene jej manžel vznikol pri tvorbe Zmluvy námietku, že stanovenie ceny jednej akcie spôsobom, že celková cena sa vydelením počtom akcií, je voči predávajúcim nespravodlivé, nakoľko by ich to poškodilo. Kupujúci však chcel uzavrieť Zmluvu čím skôr, preto pokračovali v jej tvorbe, avšak mala byť stále „otvorená“. Stanovením cien poverili audítorku, čo uviedol počas nezákonnej opakovanej daňovej kontroly. Ak by kupujúci nenaliehal na skoré uzavretie Zmluvy, tak by Dodatok nebol býval vznikol. Na preukázanie uvedeného žiadala vypočítať manžela a iné subjekty, čomu však nebolo vyhovené.

62. Namietala nesprávne posúdenie listu Ministerstva financií SR, nakoľko uvedené ani spis nepreukazuje, že k uzatvoreniu Dodatku došlo práve na základe tohto listu. V Dodatku nie je odkaz na tento list a ona, ani jej manžel ani audítorka túto skutočnosť neuviedli. Impulzom pre uzatvorenie dodatku bol ekonomický a morálny dôvod ocenenia akcií.

63. Poukázala na ekonomický a morálny dôvod ocenenia akcií. V roku 2007 došlo k emisii enormného množstva akcií, ktoré už podliehali zdaneniu. Až 7620 ks oproti dovtedajším 380 ks. Navýšenie základného imania malo za následok, že 95% reálnej hodnoty spoločnosti pripadlo na akcie, z ktorých

príjem podlieha zdaneniu. K navýšeniu základného imania došlo zo zisku, ktorý už raz bol zdanený. Ak by boli akcie ocenené iným spôsobom, došlo by k dvojitému zdaneniu. V danom čase navyše o predaji spoločnosti ani neuvažovala. Dobromyseľnosť konania preukazuje aj žiadosť o daňovú kontrolu v roku 2009.

64. Posúdenie § 3 ods. 6 daňového poriadku považuje za nesprávne, nakoľko nemá oporu v spise a dokazovaní. Na jeho preukázanie by bolo totiž potrebné realizovať navrhovaný výsluch svedkov. V danom prípade uvedené ustanovenie nebolo naplnené, resp. jeho naplnenie nebolo preukázané. Účelnosť uzatvorenia Dodatku preukazuje výpoveď manžela a audítorky zo dňa 19.01.2011.

65. V danom prípade nedošlo k zneužitiu práva, nakoľko súd nemá k dispozícii žurnalizovaný administratívny spis. Poukázala a ozrejmila atribúty zneužitia práva v oblasti daní, najmä v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ. V čase predaja akcií právny poriadok nestanovil povinnosť ocenenia akcie metódou, ktorou ich ocenil daňový úrad. Neexistoval ani právny predpis upravujúci postup, ktorý má fyzická osoba použiť pri ohodnotení svojich akcií pri ich predaji. Súd preto nemohol argumentovať inštitútom zneužitia práva.

66. Namietala, že krajský súd neuviedol, ktorý daňový predpis mal byť jej konaním porušený, hoci uviedol, že došlo k obchádzaniu daňovej povinnosti, nešpecifikoval presné ustanovenie, ktoré by ju upravovalo.

67. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu v bodoch 106 až 109 považuje za nesprávne, nakoľko v danom prípade súd odôvodnil účelnosť uzavretia dodatku § 3 ods. 6 daňového poriadku, ktorý nebol naplnený, nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07, ktorý je na tento prípad neaplikovateľný, pretože nebol skúmaný ekonomický dôvod a uvedené nemá oporu v spise, taktiež nebol zistený skutkový stav, ďalej aplikovanými ustanoveniami daňového poriadku, ktoré neupravujú povinnosti daňových subjektov ale len pojmy a nebolo uvedené, akým spôsobom ich žalobkyňa porušila a nesprávnym záverom ohľadom listu Ministerstva financií SR.

68. Krajský súd nesprávne posúdil princíp zmluvnej voľnosti, nakoľko v tomto smere len zopakoval tvrdenie žalovaného bez svojho právneho posúdenia.

69. V súvislosti s nezákonným stanovením dane a ohodnotením akcií poukazuje na to, že krajský súd sa stotožnil so žalovaným a daňovým úradom a doslovne skopíroval text rozhodnutí, čo znamená, že sa nezaoberal ich preskúmaním. Žiaden zo spomínaných neuviedol predpis, ktorým sa riadil pri metóde výpočtu. Túto metódu považuje za nezrozumiteľnú. Nie je zrejmé, ako dospeli k tomu, že cena jednej akcie je 2 259,- euro. Uvedené je v rozpore so závermi Protokolu. Poukázala na rozličné hodnoty akcií. Namietala, že ak je Dodatok považovaný za neplatný, tak nemožno na jeho podklade vyrubovať daň z kúpnej ceny, ním určenej. V spise absentuje znalecký posudok, na ktorý sa odvoláva súd, pričom tento nemôže slúžiť k ohodnoteniu akcií, nakoľko sa viazal k navýšeniu základného imania, nie k predaju. Krajský súd neuviedol úvahy, ktorými sa riadil pri cenách akcií.

70. Namietala porušenie čl. 11 ods. 5 Listiny základných slobôd, podľa ktorého dane a poplatky je možné ukladať len na základe zákona, pričom v danom prípade neexistuje právny predpis, ktorý by upravoval metódu ocenenia akcií.

71. Porušenie Ústavy SR vidí žalobkyňa v tom, že došlo k porušeniu jej čl. 2 ods. 2. Metóda ocenenia akcií totiž nie je z hľadiska postupu upravená v žiadnom právnom predpise. Ide tak o svojvoľné rozhodovanie a svojvoľné určenie, akým spôsobom vyhodnotiť ceny akcií.

72. Namietala nezákonné predlžovanie lehôt počas celého daňového konania, pričom súd na uvedené reagoval len konštatovaním, že predĺženie lehôt bolo v súlade s § 65 daňového poriadku. Predĺženie bolo odôvodnené vysokým objemom peňazí a výškou vyrubenej dane, s čím zákon nepočíta. Taktiež dôvodil komplikovaným prepočtom, ktorý však nevykonával. Takéto predĺženie tak bolo len účelové a

absentoval skutočný zákonný dôvod.

73. V tejto súvislosti s poukazom na zákonné ustanovenia argumentuje aj zmeškaním zákonných lehôt. Ak sa má vychádzať zo záverov žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí č. 2, že správca dane mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, tak potom vyrubovacie konanie v zmysle § 15 ods. 13 štvrtá veta daňového poriadku plynie už od 01.04.2010, resp. júla 2010.

74. K porušeniu dvojínštančnosti konania uviedla, že nebolo prihliadnuté na skutočnosť, že daňové konanie začalo pre ňu bez prvej inštancie. S argumentmi ohľadom ohodnotenia akcií, listu Ministerstva financií SR, § 39 OZ, toho ako si správne orgány vysvetľujú bod 3.1 Dodatku sa oboznámila až v rozhodnutí Daňového úradu Bratislava.

75. Namietala nemožnosť kladenia otázok žalovanému s odôvodnením, že súd toto vyhodnotil ako nepotrebné.

76. Nerešpektovanie záväznosti nadriadeného orgánu vidí v tom, že v zmysle zrušujúceho rozhodnutia č. 1 bol príslušný daňový úrad povinný čo najúplnejšie zistiť skutkový stav a preveriť súvislosti aj ohľadom ocenenia akcií. Súd sa však týmto nezaoberal a konštatoval len doplnenie dokazovania daňovým úradom tak, ako to uviedol žalovaný.

77. S ohľadom na vyššie uvedené zdôraznila, že rozsudok krajského súdu považuje za nepreskúmateľný vzhľadom na to, že v ňom absentujú právne úvahy a nevysporiadal sa so všetkými argumentmi resp. námietkami.

78. Medzi ďalšími kasačnými dôvodmi poukázala najmä na nezákonnosť niektorých dôkazov (napr. protokol, zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 19.01.2011), porušenie právnych predpisov (napr. § 63 ods. 5 daňového poriadku), rozpor medzi rozhodnutiami žalovaného a daňového úradu a neodôvodnenie § 39 OZ.

IV.

79. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti k námietke neexistencie administratívneho spisu uviedol, že žalobkyňa neuviedla právnu normu, v zmysle ktorej je jej právom a zároveň povinnosťou posudzovať administratívny spis predložený krajskému súdu. Tento spis viedol správca dane a skutočnosť, že jednotlivé, číselne označené dokumenty administratívneho spisu predložil v prílohe k listu, ktorým predkladal žurnalizovaný spis ako celok žalovanému a následne krajskému súdu, je z hľadiska obsahu spisu irelevantné a nemá vplyv na podstatu žaloby. Žalobkyňa neuviedla, aké práva jej boli znemožnené v dôsledku číselného neoznačenia príloh jednotlivých číselne označených dokumentov. Posúdenie úplnosti spisu je v kompetencii súdu, nie žalobcu. Je presvedčený, že krajskému súdu predložil úplný, žurnalizovaný a originálny spis, vrátane dokladov o doručení. Podstatou námietky je, že číselne označil jednotlivé dokumenty žurnalizovaného spisu a nazval ich ako „Príloha č...“. To však nemalo za následok neúplnosť, nedostatočnú žurnalizáciu alebo originalitu spisu. Zo spisu vyplývajú všetky skutkové okolnosti, na základe ktorých bola vyrubená daň. Odmietol námietky k vedeniu spisu a konania, nakoľko neuviedla konkrétny vplyv namietaných nedostatkov na vyrubený rozdiel dane, pričom je zrejmé jej neochota spolupracovať so správcom dane vo vzťahu k predloženiu dokladov, na ktoré ju vyzýval správca dane. Žalobkyňa nekonkretizovala, ktoré listiny od nej opätovne požadoval žalovaný a s ohľadom na skutkové okolnosti nepreukázala bezvýznamnosť predmetných listín. V súvislosti so žurnalizáciou spisu poukázal na § 250j ods. 3 OSP a § 102 ods. 1 S.s.p. S námietkami žalobkyne sa riadne zaoberal v napadnutom rozhodnutí, pričom námietku vo vzťahu k administratívne mu spisu nevzniesla ani v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, ani v žalobe. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/66/2017, v ktorom uvádza, že spis má byť zviazaný a miesto zviazania opatrené pečiatkou (plombou) ozrejmuje, že nebolo povedané, že zviazaný spis neopatrený pečiatkou by bol nepreskúmateľný.

80. K námietkam ohľadom Protokolu uviedol, že výzva na vyjadrenie sa k nemu bola riadne doručená

právne zástupcovi, pričom následne bolo správcovi dane doručené písomné vyjadrenie. Protokol bol prerokovaný, pričom zástupca žalobkyne sa tohto nezúčastnil, čo bolo zaznamenané aj v zápisnici. Správca dane vypracoval dodatok k Protokolu, ktorý mu zákon neprikazoval doručiť žalobkyni, avšak táto o ňom mala vedomosť na základe nahliadnutia do spisu realizovaného dňa 19.12.2014 v čase od 10:50 do 11:29 hod. prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne.

81. K námietke ohľadom zmätočnosti vedenia konania v súvislosti s výzvou na predloženie dokladov uviedol, že doklady špecifikované vo výzvach žiadal preto, lebo zistil, že originály sa v delimitovanom spise žalobkyne nenachádzajú. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním Protokolu a všetky doklady boli žalobkyni vrátené, čo potvrdila svojim podpisom v zápisnici. Obdobne tomu bolo v prípade opakovanej daňovej kontroly, avšak s rozdielom, že tejto sa daňový subjekt nezúčastnil. Vo vyjadrení k protokolu však nenamietal nevrátenie dokladov. Postup správcu dane považuje žalovaný za súladný s ustanoveniami daňového poriadku.

82. Kasačná sťažnosť sa podľa žalovaného odkláňa od podstaty veci a prekračuje rámec odvolania. V plnom rozsahu sa stotožnil s rozsudkom krajského súdu.

83. Žalobkyňa doručila dňa 06.03.2019 kasačnému súdu stanovisko k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti. Pridržala sa argumentácie uvedenej v kasačnej sťažnosti a k námietkam resp. tvrdeniam žalovaného uvedeným vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zaujala nesúhlasné resp. priamo protichodné stanovisko.

V.

84. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

85. Nakoľko väčšina námietok súvisí s Dodatkom, jednou z kľúčových otázok v prejednávanej veci bolo posúdenie aplikovateľnosti a výklad zásady daňového konania, zakotvenej v § 3 ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorej: „Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“. Vyhlásené znenie daňového poriadku v roku 2009 prebralo zásady dovtedy účinného zákona o správe daní, pričom tieto precizovalo a doplnilo. V tomto vyhlásenom znení síce ešte nebola obsiahnutá priamo zásada podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, avšak už z dôvodovej správy k vyhlásenému zneniu daňového poriadku možno vyčítať, aký prístup k zásadám daňového konania pri ich aplikácii je potrebné vo všeobecnosti zvoliť, pričom rovnaký prístup má byť aplikovaný aj v súčasnosti a to aj vo vzťahu k zásade podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku. Základné zásady daňového konania platia pre celú správu daní, teda aj pre úkony, ktoré nie sú daňovým konaním. Zásady ako základné pravidlá sú dôležitým prostriedkom pri správnej interpretácii ustanovení daňového poriadku i ostatných daňových zákonov. Zásady sú nielen deklaráciou všeobecných princípov vyplývajúcich z Ústavy SR alebo právnej teórie, ale obsahujú aj zásady typické pre daňové právo (napr. zásada neverejnosti konania). Zásady správy daní, t. j. zásady pri vykonávaní činnosti správcu dane tak charakterizujú nielen základ daňového práva procesného, ale napomáhajú aj pri jeho výklade a realizácii. Sú základnými pravidlami, ktoré správca dane, ale aj daňový subjekt, resp. iná osoba, musí pri správe daní rešpektovať. Teória práva pri aplikácii základných zásad hovorí o per analogiam iuris - analógii práva tak, že ide o postup celkom výnimočný, keď sa právnymi normami výslovne neupravený prípad posúdi podľa právnych princípov

príslušného právneho odvetvia alebo všeobecných právnych princípov. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že zásady sú významnou zložkou právnych predpisov, najmä pokiaľ ide o predpisy procesného charakteru. Je totiž potrebné poukázať na skutočnosť, že podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Vzhľadom na dynamiku ako aj mnohosť resp. rozmanitosť otázok týkajúcich sa právnych vzťahov je zrejmé, že zákonodarca objektívne nemôže byť schopný v absolútne všetkých prípadoch prostredníctvom právnych predpisov pokryť určité špecifické resp. zriedkavé situácie, ktoré prináša až prax, resp. prípadný spoločenský vývoj a preto stanovením základných zásad zabezpečuje, aby aj prípadné otázky, ktoré nie sú explicitne a doslovne upravené prostredníctvom právnych predpisov, boli riešené aspoň v základných kontúrach, resp. na základe určitých zavedených pravidiel všeobecného charakteru, ktoré sú obsahom naformulovaných základných zásad. Nad rámec možno uviesť, že citovaný čl. 2 ods. 2 Ústavy SR je pretavený aj do samotnej zásady zákonnosti pri správe daní, ktorá je uvedená v § 3 ods. 1 daňového poriadku. V prípade formulovania zásad tak nemusí ísť vyslovene o určité nóvum vo vzťahu k stanoveniu určitého pravidla, ale naopak môže ísť len o konkretizáciu určitého už zaužívaného pravidla, pričom jeho zakotvenie priamo do príslušného právneho predpisu len podčiarkuje jeho význam a určitým spôsobom napovedá o tom, že pri úprave konkrétnych právnych vzťahov upravených príslušným právnym predpisom bude vzhľadom na ich charakter pravdepodobne často aplikovateľné. Pri správe daní sa okrem zásad stanovených výslovne daňovým poriadkom musia aplikovať aj princípy právneho štátu. V Ústave SR sa deklaruje, že Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Z teoretického hľadiska nemožno nájsť jednotný ucelený súbor základných, imanentných znakov právneho štátu, ktorý by ich zároveň vymedzoval a taktiež je potrebné jednotlivé znaky vnímať vo vzájomných súvislostiach, v dôsledku čoho ich ani nie je možné vzájomne striktné oddeliť. Na podklade právnej teórie ako aj aplikačnej praxe však medzi najdôležitejšie možno vyčleniť najmä princíp obmedzenej vlády, princíp ústavnosti a zákonnosti, delbu a kontrolu moci, nezávislosť súdnictva, garancie základných práv a slobôd a právnu istotu. Uvedené treba mať na zreteli v prejednávanej veci, nakoľko to determinuje celkový prístup k právnym zásadám.

86. Princípy právneho štátu sú nadradené právnym zásadám, z čoho je zrejmé, že aj ich výklad a aplikácia musí byť s nimi v súlade. V právnom štáte sú stelesnené princípy právna istota a spravodlivosť. Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď. Medzi ústavné princípy vlastné právnemu štátu patrí aj zákaz ľubovôle (svojvôle) v činnosti štátnych orgánov. Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej sa do určitého výsledku spoliehali. Aj z tohto dôvodu stanovenie základných zásad daňového procesu nie je len formálne. Všeobecné súdy, ale aj Ústavný súd SR svoje rozhodnutia často opierajú práve o tieto základné zásady. Je preto potrebné ich vnímať aj ako elementárne interpretačné východiská pri aplikácii ostatných dotknutých právnych noriem. Vo vzťahu k zásade podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku treba ozrejmiť, že táto bola do daňového poriadku zahrnutá v znení, v akom ju poznáme dnes, až prostredníctvom zákona č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej aj len „novela“). V právnej teórii sa táto zásada označuje aj ako „zásada neformálnosti“. Jej obsah spočíva v tom, že daňový poriadok kladie dôraz na obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, a nie na jeho pomenovanie, resp. formu uplatnenia. Práve spomínanou novelou sa táto zásada doplnila o možnosť správcu dane neprihliadať na právne úkony alebo iné skutočnosti, ak nemajú ekonomické opodstatnenie a ich cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia. Z dôvodovej správy zreteľne vyplýva cieľ zákonodarcu, ktorý sledoval touto novelou, pričom ide o prostriedok slúžiaci aj proti zneužívaniu práva. Samotný zákonodarca uviedol, že novelou sa doplnilo „...všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. obsah pred formou) v nadväznosti na iniciatívy Slovenskej republiky v boji proti daňovým únikom, najmä opatrenia vyplývajúce z Analýzy uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. off shore jurisdikciách, ako aj odporúčanie Európskej komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním. Cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do

úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr. Pod pojmom daňové zvýhodnenie sa rozumie neoprávnené uplatňovanie si nárokov vyplývajúcich z daňovej legislatívy, napr. nezdaniteľná časť základu dane, uplatnenie daňových výdavkov v neoprávnenej výške, uplatňovanie fiktívnych výdavkov, úmyselná nesprávna kvalifikácia príjmov, ktoré nepodliehajú zdaneniu a pod.“.

87. Pri kvalifikácii súkromnoprávneho konania - právneho úkon <.u, kedy ide o vzájomný prejav vôle <.u dvoch alebo viacerých rovnoprávných subjektov, ktorým právo poskytuje určitú dispozičnú autonómiu (zmluvnú slobodu) napr. zmluva <., nájom veci, alebo sporný Dodatok, o aký ide v prejednávanej veci, nemožno opomenúť jeho účel a je nutné ho posudzovať vo vzájomných súvislostiach. Orgány aplikujúce právo - daňové úrady ako aj sudy, musia pri svojej činnosti postupovať tak, aby interpretačné a aplikačné problémy riešili s maximálnou mierou racionality. Právny normatívny systém totiž predstavuje iba jeden zo spôsobov riešenia spoločenských konfliktov, ktorý nie je možné od ostatných systémov celkom oddeliť (a nebolo by to ani zmysluplné) a preto tak pri myšlienkových postupoch v oblasti práva nie je možné abstrahovať od všeobecne platných pravidiel a predstáv. Rozhodnutia vo veci konajúcich správnych orgánov musia byť konzistentné a ich argumenty podporovať príslušný záver.

88. V tejto súvislosti je v kontexte skutkových okolností relevantným vysporiadanie sa s otázkou, či v danom prípade mohlo ísť o tzv. dissimulovaný právny úkon alebo prípadne až o zneužitie práva a to všetko s prihliadnutím na obsah ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku.

89. Pri úvahe, či ide o zneužitie práva nemožno obísť ani zásadu - v pochybnostiach v prospech (in dubio mitius). Predpokladom aplikácie tohto princípu, a teda miernejšieho postupu (mitius), je však naplnenie jeho hypotézy vyjadrenej slovami in dubio. Tento princíp sa vzťahuje na prípady, keď norma je neurčitá a umožňuje dvojaký výklad, teda vzbudzuje pochybnosti o svojom obsahu, a zároveň tieto výklady sú argumentačne porovnateľne obhájiteľné. Za týchto podmienok je potom potrebné sa prikloniť k výkladu miernejšiemu, teda takému, ktorý je šetrnejší k ústavne zaručeným právam a slobodám. Uvedená zásada sa neuplatní tam, kde pluralita možných výkladov vzniká len na základe rozdielneho právneho názoru súdu a účastníka konania, pretože potom by sa samotný súdny prieskum stával úplne formálnym a musel by prakticky vždy viesť k vyhovneniu návrhu. Výnimočná aplikácia všeobecného princípu zákazu zneužitia práva prichádza do úvahy len vtedy, pokiaľ nie je aplikovateľné niektoré konkrétne zákonné ustanovenie, ako napr. dissimulácia podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku. Inštitút dissimulácie a všeobecnú zásadu zákazu zneužitia práva nemožno v daňovom konaní miešať - zamieňať.

90. Ak teda v danom prípade zmluvné strany uzavreli Dodatok, ktorým modifikovali ceny jednotlivých akcií, hoci v skutočnosti mali za cieľ nie modifikovanie cien samotných akcií, ale zníženie daňového základu, berie sa na daňové účely do úvahy skutočný obsah tohto úkonu, teda práve zníženie si daňového základu (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

91. Pri determinovaní vzájomného vzťahu zastrených právnych úkonov a zneužitia práva treba rozlišovať medzi tzv. zastretými právnymi úkonmi podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku a všeobecným princípom zákazu zneužitia daňového práva. Pretože nemožno konštatovať, že „zastretý právny úkon“ treba automaticky spájať so zneužitím práva. Daňový poriadok v § 3 ods. 6 upravuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane, ak je zastretý stavom formálne právnym a líši sa od neho. Povinnosťou daňových orgánov v rámci daňového konania je preto vždy zisťovať tiež formálne právnym úkonom (tzv. predstieraný alebo simulovaný právny úkon) zakrývaný skutočný stav (tzv. zastrený alebo dissimulovaný právny úkon). Kľúčovým rozsudkom k výkladu tohto ustanovenia je uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR (ďalej aj len „NSS ČR“) sp. zn. 1 Afs 73 / 2004-89, zo dňa 3. 4. 2007. Podľa právneho názoru vyjadreného rozšíreným senátom o „zakrývanie (dissimuláciu) (...) môže ísť len vtedy, ak účastníci predstierajú (simulujú) určitý právny úkon, hoci ho nechcú, a zastierajú tým iný právny úkon, ktorý v skutočnosti chcú, popr. ním zastierajú inú právnu skutočnosť; skúmanie pomeru medzi

vôľou a prejavom vôle účastníkov právneho vzťahu je preto pre použitie tohto ustanovenia určujúce". Povinnosťou daňových orgánov je pri aplikácii dotknutého ustanovenia „uviesť nielen zistený, formálne právnym úkonom zakrývaný skutočný stav, ale aj preskúmateľným spôsobom uviesť úvahy, ktoré ich k takémuto záveru viedli, vrátane označenia a zhodnotenia dôkazov, o ktoré svoje zistenia opierajú".

92. Výklad dissimulácie má základy v práve súkromnom, akcentujúci postulát jednoty, racionality a vnútornej bezrozpornosti právneho poriadku. Dissimulované právne úkony je v prvom rade potrebné vykladať najmä vo svetle ustanovení o náležitostiach právnych úkonov, náležitostiach vôle a náležitostiach pomeru medzi vôľou a prejavom vôle. Základným východiskom potom nepochybne musí byť tá skutočnosť, že kľúčovou náležitosťou pomeru medzi vôľou a prejavom vôle je zhoda; naopak nedostatkom uvedenej náležitosti je potom nezhoda vôle a jej prejavu, ktorá môže byť na jednej strane jednostranná či dvojstranná a z hľadiska iného základného deliaceho kritéria vedomá, či nevedomá. O spoločnú vedomú nezgodu vôle a jej prejavu pri dvojstrannom právnom úkone ide pritom vtedy, ak medzi vôľou a prejavom oboch strán je rovnaká nezhoda a obe strany o tom vedia. Inak povedané, strany takto konajúce teda vo vzájomnej zhode prejavujú niečo iné, než v skutočnosti chcú, zhodujú sa ich vôľa a prejavy tejto vôle, chýba ale zhoda medzi ich spoločnou vôľou a ich vzájomnými zhodnými prejavmi. Teória pritom v rámci spomenutej jednotnej vedomej nezgody medzi vôľou a jej prejavom rozlišuje jednak tzv. absolútnu simuláciu - strany predstierajú, že uzatvárajú určitý úkon, hoci v skutočnosti nechcú uzavrieť žiadny právny úkon - a jednak tzv. relatívnu simuláciu (dissimuláciu), kedy strany predstieraním uzavretia jedného právneho úkonu zastierajú iný právny úkon, ktorý z rôznych dôvodov má zostať nepoznaný. " Kým predstieraný (simulovaný) právny úkon trpí ako nesúlady vôle a prejavu, tak i nedostatkom vážnosti vôle, a je preto neplatný, platnosť zastieraného (dissimulovaného) právneho úkonu je potrebné posúdiť samostatne. Samotná disimulácia všeobecne pritom nie je v rozpore s právom a sama o sebe nespôsobuje neplatnosť právneho úkonu. Zjednodušene povedané má platiť to, čo účastníci chceli a zastierali, a nie to, čo nechceli a predstierali. Od dissimulácie je potrebné odlišiť situáciu, keď účastníci právneho úkonu uzavrujú určitý právny úkon, pomenujú ho určitým spôsobom, robia úkony v ňom charakterizované, avšak tento úkon svojím obsahom nezodpovedá podmienkam pre takýto úkon občianskym, resp. obchodným zákonníkom vyžadovaným alebo naplnia znaky iného "pomenovaného" právneho úkonu. Takýto právny úkon je potrebné v súlade s ustanoveniami OZ, resp. Obchodného zákonníka posúdiť ako tento právny úkon. Z hľadiska všeobecných zásad záväzkového práva totiž nie je rozhodujúce, ako zmluvné strany pomenovali určitý záväzkový vzťah, ale čo je jeho obsahom. Ak tu teda je rozpor medzi pomenovaním zmluvy (a to aj v prípade, že bola uzavretá tzv. nepomenovaná zmluva) a jej obsahom, nejedná sa z hľadiska daňového poriadku o dissimulovaný právny úkon, ale o právny úkon chybné právne kvalifikovaný. Bude potom na správcovi dane, aby takýto právny úkon kvalifikoval správne. Tento úsudok nebude robiť na základe § 3 ods. 6 daňového poriadku, ale na základe dokazovania a záverov, ku ktorým pri vykonanom dokazovaní dospeje.

93. Oproti tomu zákaz zneužitia práva je vo svojej podstate nepísaným všeobecným právnym princípom, ktorý sa normatívne prejavuje aj v práve verejnom. Zneužitím práva je situácia, kedy niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto správanie, ktorým sa dosahuje výsledku nedovoleného, ??je iba zdanlivo dovolené. O správanie len zdanlivo dovolené ide z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná správanie zároveň dovolené a zároveň nedovolené. Vzhľadom k tomu, že zo zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplýva, že zákaz zneužitia práva je silnejší, než dovolenie dané právom, nie je takéto správanie výkonom práva, ale protiprávnym konaním. Výkonu práva, ktorý je vlastne jeho zneužitím, preto súd neposkytne ochranu. Z tohto je zrejme jasné rozlíšenie medzi zneužitím práva a zastretým právnym úkonom v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku, keď v danom prípade daňový subjekt nerobí právne úkony naoko (nepredstiera ich), a nesnaží sa nimi zastríeť právne úkony iné. Daňové orgány v žiadnom prípade nemajú možnosť ľubovoľného rozhodnutia, či na určitú skutkovú situáciu budú aplikovať zákaz zneužitia práva alebo či naopak vezmú do úvahy skutočný (dissimulovaný) právny úkon namiesto právneho úkonu predstieraného (simulovaného). Dokazovanie v práve všeobecne vychádza zo zásady tzv. materiálnej pravdy, pričom zo zásady formálnej pravdy je prípustné vychádzať len vtedy, ak je tak výslovne stanovené na základe nejakého rozumného dôvodu.

94. Aplikujúc vyššie uvedené na prejednávajúcu vec je potrebné konštatovať, že kasačný súd sa

stotožňuje s posúdením vecí ako žalovaným, tak aj krajským súdom. Na základe spisového materiálu má za preukázané, že bol daný dôvod na aplikáciu § 3 ods. 6 daňového poriadku. Žalobkyňa spolu s manželom nadobudli cenné papiere spoločnosti SIPOG, a.s. podľa jednotlivých emisií - 100 akcií vydaných dňa 25.09.2000, 280 akcií vydaných dňa 14.02.2002 a 7 620 akcií vydaných dňa 05.11.2007, ktoré boli obstarané z nevyplateného zisku a bolo ním navýšené základné imanie spoločnosti SIPOG, a.s. Dňa 06.05.2008 bola uzavretá Zmluva o kúpe akcií medzi žalobkyňou spolu s jej manželom ako „Predávajúcimi“ na jednej strane a Lindab AB, súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva, so sídlom vo Švédsku ako „Kupujúcim“ na strane druhej. V bode 3.2.1 tejto Zmluvy sa dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000,- euro a základná kúpna cena jednej akcie, podľa bodu 3.2.2 uvedenej Zmluvy, bude vo výške 2 750,- euro za každú predávanú akciu. Dňa 23.07.2008 bol Ministerstvu financií SR doručený list audítorky, ktorá zastupovala predávajúcich pri predaji cenných papierov vo vzťahu k ekonomickej stránke vecí, ktorého predmetom bola žiadosť o stanovisko k odpredaju cenných papierov. Ministerstvo financií SR listom zo dňa 11.08.2008 na predmetnú žiadosť odpovedalo v tom zmysle, že ak sa zvýšenie základného imania v roku 2007 vykonalo vydaním nových akcií a v roku 2008 dôjde k predaju týchto akcií, príjem z predaja týchto akcií nie je oslobodený od dane z príjmov a na príjem z predaja týchto akcií (cenných papierov) sa teda nevzťahuje § 52 ods. 20 zákona č. 595/2003 Z. z. V krátkom čase na to, konkrétne dňa 11.09.2008 zmluvné strany uzatvorili Dodatok k Zmluve, ktorým upravili kúpnu cenu. Táto úprava mala za následok to, že došlo k prerozdeleniu realizačnej kúpnej ceny tak, že cena za jednu akciu emitovanú v roku 2000 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 920,- euro, cena za jednu akciu emitovanú v roku 2003 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 928,571 euro a cena za jednu akciu emitovanú v roku 2007 bola znížená zo sumy 2 750,- euro na 280,39 euro. Je teda nepochybné, že výsledkom uzavretia Dodatku bolo zníženie základu dane z príjmu žalobkyne, pričom toto bolo realizované zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12.09.2008 (t. j. hneď na druhý deň po uzatvorení Dodatku).

95. Prihliadnuc na uvedené treba v prvom rade poukázať na skutočnosť, že išlo o rovnaké akcie a rozdielom bol len dátum ich emitovania. V dôsledku prijatia Dodatku boli hodnoty akcií emitovaných pred rokom 2007 výrazne navýšené, pričom naopak v prípade akcií emitovaných v roku 2007 podstatne znížené, pričom všetky akcie boli predané v ten istý deň. Uvedené samo o sebe objektívne vzbudzuje podozrenie vo vzťahu k dôvodu takéhoto „nacenenia“ resp. uzatvorenia Dodatku, ktorý mal toto za následok. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že samotný Dodatok bol uzatvorený po obdržaní stanoviska Ministerstva financií, ktoré je špecifikované vyššie. Toto stanovisko spolu s ostatnými zabezpečenými dôkazmi pri využití metód logiky jasne indikuje, že Dodatok bol s vysokou mierou pravdepodobnosti hraničiacej takmer s istotou uzatvorený s cieľom zníženia základu dane. Je nepochybné, že uzatvorenie Dodatku v konečnom dôsledku prinieslo žalobkyňi prospech v podobe zníženia základu dane, pričom počas konania sa jej nepodarilo objektívne preukázať, že dôvodom Dodatku bolo niečo iné. V tomto smere tak neuniesla dôkazné bremeno, pričom naopak správca dane náležite odôvodnil a dostatočne preukázal na podklade viacerých dôkazov resp. skutočností svoje závery ohľadom účelovosti uzatvorenia Dodatku. Okrem uvedeného je v znení Dodatku v bode 3.1 výslovne uvedené, že kupujúci súhlasil s dojednaním o prerozdelení základnej kúpnej ceny výlučne na žiadosť predávajúcich. V danom prípade preto bola aplikácia § 3 ods. 6 daňového poriadku správna a správca dane mohol oceniť akcie takým spôsobom, ako špecifikoval vo svojom rozhodnutí, nakoľko kládol dôraz na reálny obsah a teda neprihliadal len formálne v časti ocenenia jednotlivých akcií na znenie Dodatku ako právneho úkonu, keďže tento nemal ekonomické opodstatnenie a bolo preukázané, že jeho cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti resp. získaniu daňového zvýhodnenia. Správca dane teda legitímne využil legálny prostriedok v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku a nebral pri správe daní do úvahy umelo nastavené ceny v zmysle Dodatku, ktoré mali jediný účel a to úmyselné skreslenie daňového základu.

96. Správca dane teda v danom prípade postupoval takým spôsobom, aby jeho posúdenie nebolo len čisto formalistické, ale naopak, aby sa riadne vysporiadal s reálnym obsahom právneho úkonu - Dodatku. Právny formalizmus v podmienkach demokratického právneho štátu nemôže celkom

prevládnuť. Úlohou súdu v podmienkach materiálneho právneho štátu je nájsť také riešenie, ktoré je v súlade so všeobecnou ideou spravodlivosti, resp. v súlade s prirodzeno-právnymi princípmi. Súd nemôže tolerovať formalistický prístup, pričom je nutné zdôrazniť, že povinnosť súdu nachádzať právo, neznamená len vyhľadávať priame a výslovné pokyny v zákonomnom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov. Súd teda musí nielen rešpektovať právo, ale jeho výklad a aplikácia musia smerovať k spravodlivému výsledku. Súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či mechanická a formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou, nemôže priniesť absurdné následky a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol a zvolil výklad v duchu zákona. Vždy je nevyhnutné vychádzať z individuálnych, teda na konkrétnych skutkových zisteniach založených rozmeroch každej súdom prejednávanej veci. Mnohé prípady a ich špecifické okolnosti môžu byť značne komplikované a netypické; to však nezabavuje súd povinnosti urobiť všetko pre spravodlivé riešenie, akokoľvek sa to môže zdať zložité. Spravodlivosť musí byť v procese, ktorým súd interpretuje a aplikuje právo, vždy prítomná ako hodnotový činiteľ. Spravodlivosť je hodnotovým princípom, ktorý je spoločný všetkým demokratickým právnym poriadkom. Nad každým vytváraním súdneho rozhodnutia sa nesie dvojaký imperatív: rozhodnutie musí byť nielen zákonné, ale predovšetkým spravodlivé. Úlohou súdu je práve rozpoznať cez zákon spravodlivosť. K reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma.

97. Pri námietke neexistencie administratívneho spisu žalobkyňa poukázala na nedostatočnú žurnalizáciu a tvrdí, že administratívny spis nebol počas daňového konania riadne vedený a v rozhodnom čase neexistoval, pričom niektoré dokumenty nemali podaciu pečiatku alebo doručenkú, čo taktiež nepreukazuje čas ich doloženia do spisu a navyše v spise sa nachádzajú kópie, nie originály listín. Týmto jej malo byť znemožnené riadne uplatňovanie práv účastníka. Poukázala na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/40/1997, sp. zn. 8Sžo/18/2011, sp. zn. 3Sžf/14/2011, sp. zn. 5Sžfk/66/2017 a sp. zn. 8Sžf/58/2012. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na koncentračnú zásadu a s tým spojenú oneskorenosť tejto námietky už v konaní pred krajským súdom, čo vyplýva aj zo samotného odôvodnenia krajského súdu, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje. Napriek uvedenému však považuje za nevyhnutné uviesť svoj právny názor k obsahu predmetnej námietky.

98. Vo vzťahu k uvedenej judikatúre kasačný súd zdôrazňuje, že žurnalizácia spisu nie je vnímaná izolovane ako samostatný dôvod pre zrušenie rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, ale je spájaná s neúplnosťou spisu. Pokiaľ je v dôsledku chybné alebo dokonca absentujúcej žurnalizácie spisu tento neúplný, alebo vznikla aspoň pochybnosť o jeho úplnosti, vtedy má prípadné pochybenie pri žurnalizácii význam. Z tohto dôvodu je potrebné, aby bola s nedostatkom žurnalizácie spochybnená aj úplnosť spisu a to na podklade konkrétnych tvrdení, na základe ktorých možno zistiť, napr. ktorá listina, či doručenká chýba v spise. Žurnalizácia totiž primárne slúži na to, aby sa zabránilo manipulácii so spisom, čiže napríklad, aby sa zo spisu úmyselne „nestrácali“ určité dôkazy. Žalobkyňa namietala možnú manipuláciu so spisom, avšak na podporu tohto tvrdenia neoznačila, resp. neopísala, ktoré konkrétne listiny, dôležité pre rozhodnutie, by mali v administratívnom spise chýbať a teda v dôsledku čoho by ho bolo možné považovať za neúplný. Vo vzťahu k tvrdeniu, že administratívny spis neexistoval, toto považuje kasačný súd za absurdné, nakoľko nebola preukázaná ani len čiastočná neúplnosť, nie to ešte neexistencia. Žurnalizácia spisu je napokon tvorená samotným obsahom spisu, pričom kasačný súd konštatuje samotným prieskumom spisu, že tento nie je neúplný, nachádzajú sa v ňom listiny a dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali a podľa ktorých v konaní postupovali a teda obsahuje všetky podklady, ktoré boli relevantné a mali vplyv na prejednanú vec. V tomto smere treba všeobecne zdôrazniť, že pri posudzovaní úplnosti administratívneho spisu je potrebné prihliadať aj na preukázateľný hoci aj len potenciálny vplyv určitej absentujúcej listiny alebo iného podkladu na prejednanú vec. Odôvodnenie neúplnosti spisu resp. jeho neexistencie výlučne pochybením pri žurnalizácii by bolo značne formalistickým a neodzrkadľovalo by ani samotný účel resp. materiálne naplnenie požiadavky úplnosti spisu. K právnemu formalizmu sa kasačný súd už vyjadril vyššie. S námietkou o nesprávnej žurnalizácii < spisu < daňového orgánu sa možno stotožniť iba potiaľ, ak sa týka nedodržania požiadavky predloženia spisu < daňového orgánu, v ktorom sú jednotlivé listiny zviazané a pre účely súdneho konania plombované pečiatkou žalovaného. Žalobkyňa však aj napriek

uvedenému nepreukázala, že toto pochybenie by spôsobilo neúplnosť predloženého spisu <.. Týmto kasačný súd nelegitimizuje absenciu pečiatky žalovaného, nakoľko ide v podstate o formálne pochybenie, avšak prípadné zrušenie rozhodnutia len z tohto dôvodu by bolo zjavne v rozpore s určitou racionalitou a materiálnym vnímaním požiadavky úplnosti administratívneho spisu. Námetka absencie originálov listín je irelevantná, nakoľko žalobkyňa nepreukázala, že by skutočnosť, že spis obsahuje kópie, mohla mať vplyv na konanie. Inou situáciou by bolo, pokiaľ by spochybňovala totožnosť kópie s originálom, prípadne aj pravosť samotného originálu listiny, z ktorého bola kópia vytvorená, avšak uvedené nenamietala.

99. Okrem neexistencie administratívneho spisu namietala aj nesprávne posúdenie prekluzívnej lehoty podľa § 181 ods. 1 a § 183 S.s.p., nakoľko v konaní pred krajským súdom namietala nie neúplnosť administratívneho spisu, ale jeho neexistenciu z dôvodu, že nebol žurnalizovaný. Nebolo objektívne možné vzniesť túto námietku skôr a súd sa touto námietkou má zaoberať ex offio. Pre preskúmaní obsahu ako aj formulácie znenia tejto námietky vznesenej v konaní pred krajským súdom vo vyjadrení zo dňa 27.10.2016 možno konštatovať, že žalobkyňa ako problematický aspekt vnímala žurnalizáciu, ktorú spájala s pochybením vo vzťahu k riadnemu vedeniu spisu. Z formulácie tejto námietky však nevyplýva, že by namietala priamo neexistenciu spisu, nakoľko namietala neexistenciu žurnalizácie, ako jednej z náležitostí administratívneho spisu. V dôsledku uvedeného tak z formulácie námietky vyplýva, že jej podstatou bolo spochybenie úplnosti administratívneho spisu, nie spochybenie jeho samotnej existencie. Námetka ohľadom nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty je irelevantná a to aj vzhľadom na to, že krajský súd sa ňou riadne zaoberal a to aj napriek jej oneskorenosti a preskúmal predložený spis, pričom odôvodnil svoj záver o jeho úplnosti tým, že rozhodnutia správnych orgánov majú v tomto spise oporu, z jeho obsahu je možné zistiť aj ako správca dane postupoval pri zisťovaní jednotlivých skutočností v daňovom konaní a tiež je z neho zrejmé aj správna úvaha žalovaného, prečo vyhodnotil jednotlivé úkony a právne skutočnosti tak, ako sú uvedené jednak v prvostupňovom i druhostupňovom rozhodnutí, pričom skutočnosti uvedené v napadnutom rozhodnutí sú odrazom skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu zachytených v písomnej podobe. Preskúmanie administratívneho spisu zo strany krajského súdu potvrdzuje aj konštatovanie, že nenašiel žiadnu listinu, ktorá by mohla absentovať v administratívnom spise, a z ktorej by rozhodnutie malo vychádzať, resp. podklady rozhodnutia sú zrejmé z administratívneho spisu a súčasne sa vyjadril aj k judikatúre vo veci manžela žalobkyne, ktorá bola súčasťou námietky.

100. Žalobkyňa namietala arbitrárnosť rozsudku z dôvodu, že krajský súd vôbec neuviedol svoju právnu úvahu, nezaoberal sa mnohými žalobnými bodmi a skopíroval text rozhodnutí žalovaného a daňového úradu, v dôsledku čoho sa domnieva, že rozhodnutia nepreskúmal. Všeobecne k arbitrárnosti rozsudkov treba poukázať aspoň na základné teoretické východiská, ktoré sú predpokladom pre jej posudzovanie v súdnej praxi. Dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia je v demokratickom právnom štáte základnou podmienkou legitimacy každého rozhodnutia súdu. Ak súd nedokáže racionálne a presvedčivo odôvodniť svoje rozhodnutie, jeho rozhodnutie sa bude javiť ako svojvoľné - teda neobhájiteľné, prijaté bez opory v práve a nelegitímne. Za arbitrárny, resp. nedostatočne zdôvodnený rozsudok treba považovať taký, kedy súd pri jednoznačnom právnom závere dospeje bez akéhokoľvek vysvetlenia či zdôvodnenia aj k protichodnému právnomu záveru, pričom rovnako treba kvalifikovať aj situáciu, keď právny záver nie je zdôvodnený zo všetkých zákonných hľadísk, ktoré v danej veci prichádzajú do úvahy. Podľa dokumentu Macejkova I.: Analýza ingerencie Ústavného súdu Slovenskej republiky do judicijálnej činnosti všeobecných súdov - arbitrárnosť (svojvoľnosť) rozhodnutí všeobecných súdov (rok 2009 a 2010) za arbitrárne rozhodnutia možno považovať tie, ktoré vo svojom odôvodnení obsahujú extrémny nesúlad právnych záverov s vykonanými skutkovými a právnymi zisteniami; ktorých interpretácia je v extrémnom nesúlade s obsahom právnej praxe (odklon od ustálenej judikatúry bez toho, aby boli dostatočne uvedené dôvody, na základe ktorých súd odmietol stabilizovanú výkladovú prax); ktoré nerešpektujú kogentnú normu (interpretáciu), ktorá je v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti a, ktorým predchádzalo hodnotenie dôkazov vykonaných bez akéhokoľvek akceptovateľného racionálneho základu, a teda z nich pri žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú prijaté skutkové závery. Riadne odôvodnený a teda nie arbitrárny bude rozsudok, ktorého výrok sa opiera o konkrétnu právnu normu, argumentácia je vnútorne bezrozporná a odôvodnenie obsahuje vysporiadanie sa s relevantnými argumentmi účastníkov konania, ktoré by mohli mať vplyv na meritórne rozhodnutie.

Naplnenie týchto atribútov je potrebné posudzovať so zreteľom na konkrétny prípad, ako aj samotný charakter konania. Na podklade svojej predchádzajúcej judikatúry (napr. uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Cdo 106/2010) a inšpirujúc sa tiež judikatúrou NSS ČR ako aj Ústavného súdu ČR (napr. rozsudky NSS ČR sp. zn. 1 As 454/2017, sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 4 Ads 58/2011, sp. zn. 2 Afs 24/2005, a uznesenie Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS 2774/09) kasačný súd zdôrazňuje, že rozsah reakcie na konkrétne námietky, čo do šírky odôvodnenia, je spätý s otázkou hľadania určitej miery. Povinnosť orgánov verejnej moci (vrátane súdov) riadne odôvodniť svoje rozhodnutia nemožno interpretovať ako požiadavku poskytnutia detailnej odpovede na každú jednu námietku. Uvedené je plne v súlade s požiadavkami, ktoré na odôvodnenie kladie judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Ruiz Torija p. Španielsko z 9. decembra 1994), podľa ktorej nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, pričom však odôvodnenia súdnych rozhodnutí musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody rozhodnutia musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nepostačuje len odkaz na relevantnú právnu úpravu bez ďalšieho. Nevyžaduje sa však, aby na každý argument strany, teda aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Z uvedených dôvodov preto v praxi spravidla postačuje, ak sú vysporiadané „aspoň“ základné relevantné námietky účastníka konania a prípadne pokiaľ je to vzhľadom na kontext prípadu primerané, za akceptovateľné sa vo vzťahu k rozsahu odôvodnenia reakcie na námietku považujú aj odpovede implicitné, čo pripustil aj ústavný súd. Prihliadnuc na prirodzenú racionalitu postupu súdov ako aj správnych orgánov pri tvorbe rozhodnutí, je takýto postup vhodný najmä u veľmi obsiahlych podaní, akým sú napríklad aj žalobkyňou podaná žaloba (48 strán) resp. kasačná sťažnosť (24 strán). Opačný prístup by mohol viesť až k absurdným dôsledkom a k porušeniu zásady efektivity a hospodárnosti konania. Je štandardné a praktické aj pre adresátov rozhodnutí, že príslušný orgán z jednotlivých podkladov (vrátane argumentácie účastníkov obsiahnutej v ich podaniach) abstrahuje podstatu resp. relevantné skutočnosti, ktoré pri svojom rozhodovaní zohľadnil. Skutočnosť, že krajský súd prebral vo svojom rozsudku niektoré časti odôvodnenia žalovaného alebo daňového úradu, hoci aj doslovne, nepreukazuje, že sa nezaoberal ich prieskumom, ale naopak, že sa prieskumom zaoberal a s ich závermi sa stotožnil. Dôvody, ktoré krajský súd viedli k zamietnutiu žaloby, sú z odôvodnenia napadnutého rozsudku citeľné, nakoľko v úvode zhrnul okolnosti prípadu, na podklade ktorých ustálil skutkový stav, upresnil právny rámec, ktorý na daný prípad aplikoval, uviedol úvahy, ktorými sa riadil pri posúdení dôvodnosti žaloby, resp. vyhodnotení relevantných žalobných námietok a popísal závery, ku ktorým na základe týchto úvah dospel. Treba však poukázať aj na skutočnosť, že žalobkyňa v námietke nespresnila, pri ktorých konkrétnych podstatných bodoch absentovala právna úvaha, v dôsledku čoho sa táto námietka sama o sebe javí ako všeobecná, nekonkrétna a nedôvodná, nakoľko neobsahuje ani dodatočné tvrdenia (napr. poukaz na konkrétny bod), ktoré by preukazovali jej opodstatnenie a na podklade, ktorých by ju bolo možné riadne preskúmať.

101. K namietanej miestnej nepríslušnosti kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu, ako aj s jej samotným určením v administratívnom konaní. Pre určenie miestnej príslušnosti správcu dane je smerodajné ustanovenie § 7 daňového poriadku. Predmetné ustanovenie upravuje kritériá, ktoré determinujú miestnu príslušnosť s ohľadom na daňový subjekt. Pri fyzickej osobe je rozhodujúce miesto jej trvalého pobytu, ktorým sa rozumie miesto stáleho bydliska občana, pričom občan môže mať v tom istom čase iba jeden trvalý pobyt. V prípade právnickej osoby je rozhodujúcim jej sídlo, ktorým rozumieme adresu, odkiaľ sa organizuje a riadi činnosť tejto právnickej osoby. Ak nie je možné určiť miestnu príslušnosť podľa sídla právnickej osoby alebo trvalého pobytu fyzickej osoby, uplatňujú sa alternatívne kritériá, ktorými sú miesto umiestnenia organizačnej zložky daňového subjektu alebo miesto, kde daňový subjekt vykonáva prevažnú časť svojej činnosti. Daňový poriadok však počíta aj so situáciou, kedy nebude možné určiť miestnu príslušnosť podľa ani jedného z predchádzajúcich kritérií a ani podľa kritérií uvedených v osobitných hmotnoprávných daňových predpisoch, preto v normatívnom texte zaviedol aj takpovediac „zostatkovú“ miestnu príslušnosť, kedy je miestne príslušným Daňový úrad Bratislava alebo Colný úrad Bratislava, pričom ich príslušnosť závisí od toho, ktorý z týchto správcov je vecne príslušný spravovať konkrétnu daň. Pri dani z príjmov sa pri určovaní miestnej príslušnosti správcu dane vychádza z vyššie uvedených kritérií, tzn. miestna príslušnosť správcu dane sa určuje podľa trvalého pobytu daňovníka (fyzickej osoby), resp. sídla daňovníka

(právnickej osoby). Ak daňovník nemá na území SR trvalý pobyt alebo sídlo, tak sa miestna príslušnosť určuje podľa miesta určenia organizačnej zložky daňovníka alebo miesta, kde daňovník vykonáva prevažnú časť svojej činnosti. Ak nemožno určiť miestnu príslušnosť správcu dane ani takýmto spôsobom, tak miestne príslušným je Daňový úrad Bratislava. Žalobkyňa počas daňovej kontroly zmenila trvalý pobyt (ktorý bol pôvodne určujúcim kritériom) a nakoľko sa trvale presťahovala do F., v čoho dôsledku od 17.12.2014 zmenila trvalý pobyt z adresy: XXX XX D. XX, na adresu: XXX V. XXX XX, I., príslušným sa stal Daňový úrad Bratislava v zmysle § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku. Zmena miestnej príslušnosti správcu dane sa viaže na správcu dane aj vo vzťahu k časti daňového konania, ktorým je vyrubovacie konanie. Je síce pravdou, že v zmysle § 68 ods. 1 daňového poriadku vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, avšak treba mať na zreteli skutočnosť, že takáto formulácia predpokladá, že tento správca dane je aj v rozhodujúcom momente miestne príslušným. Argumentum a contrario pokiaľ by sme pripustili výklad, že zmena miestnej príslušnosti správcu dane by v danom prípade nemala vplyv na vyrubovacie konanie, práve vtedy by došlo k situácii, že by vyrubovacie konanie vykonal miestne nepríslušný správca dane. U pôvodného správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu totiž miestna príslušnosť zanikla a to práve tým, že sa žalobkyňa natrvalo presťahovala do Spojených štátov amerických, čím bolo znemožnené uplatnenie pôvodného kritéria trvalého pobytu, na podklade ktorého bol miestne príslušným pôvodný správca dane.

102. Krajský súd sa podľa žalobkyne nezaoberal námietkou nedostatočného dokazovania a zistenia skutkového stavu, kedy len odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/56/2016 bez ďalšieho vysvetlenia, akou právnou úvahou sa riadil. Nestotožňuje sa s tým, že zásada objektívnej pravdy v zmysle uvedeného judikátu sa má viazať na jej prípad. Dokazovanie bolo vykonané povrchné, čo má vplyv na nesprávne posúdenie naplnenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. K aplikácii § 3 ods. 6 sa kasačný súd vyjadril vyššie a pokiaľ ide o vykonanie dokazovania pripomína, že toto vykonáva a vedie správca dane, ktorého úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Prostredníctvom tohto procesného inštitútu získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Podľa daňového poriadku nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, pričom je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Správca dane je subjektom, ktorý v závislosti od okolností prípadu rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom, prípadne či dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Podľa ustálenej judikatúry kasačného súdu aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy je vnímaná ako zásada ovládajúca daňové konanie, pričom nezaväzuje správcu dane k vykonaniu dôkazov, navrhnutých daňovým subjektom a teda možno sa stotožniť s odôvodnením krajského súdu v tom zmysle, že nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Skutočnosť, že nedošlo k vypočutiu navrhovaných svedkov teda sama o sebe nie je dôvodom pre konštatovanie, že by dokazovanie nebolo vykonané dôsledne a, že by na jeho podklade nebolo možné prijať záver, aký je obsiahnutý v rozhodnutiach správnych orgánov. Nepredvolaním navrhovaných svedkov sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí riadne zaoberal, pričom nezistil nezákonnosť takéhoto postupu, čo aj dostatočne vysvetlil v odôvodnení.

103. Námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, z dôvodu, že neuviedol právny predpis, ktorý by prikazoval ohodnotiť akcie tak, ako ich ohodnotil daňový úrad, že neuviedol správny

právny predpis, ktorý mal byť porušený resp. pre ktorý je Dodatok účelový, treba považovať za nedôvodnú. Túto námietku je potrebné vnímať s prihliadnutím na všetky skutkové okolnosti, najmä na tie, ktoré s ňou bezprostredne súvisia, pričom takými sú skutočnosti zistené ohľadom Dodatku v kontexte aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku, ku ktorej už kasačný súd zaujal stanovisko. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí celkom zreteľne vysvetlil, že hodnoty jednotlivých akcií boli spočiatku v Zmluve stanovené rovnakou cenou a až momentom prijatia Dodatku sa tieto modifikovali a to takým spôsobom, ktorý jasne preukazuje účelnosť tohto právneho aktu, ktorej výsledkom má byť zníženie daňového základu. Takéto konanie má za následok, že správne orgány konštatovali v rozhodnutiach porušenie § 2 písm. c) a h) a § 8 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov. Na podklade zadovážených dôkazov porušenie odôvodnili tým, že žalobkyňa v daňovom priznaní za rok 2008 nepriznala príjem z predaja akcií podniku v sume 26 035 710,- Sk, t. j. sumu príjmov reálne prislúchajúcu emisii akcií vydaných v roku 2007, ale len sumu 3 239 960,- Sk. Ohodnotenie akcií tak, ako to vykonal správca dane vyplýva, hoci možno implicitne, resp. súvisí s aplikáciou § 3 ods. 1, 3 a 6 daňového poriadku, ktorými sa vychádzajú z obsahu celého rozhodnutia správca dane pri výpočte vyrubenej dane riadil. Daňovému subjektu prináležala suma 903 600,- euro za predané akcie a to v zmysle prílohy č. 1 k Dodatku k Zmluve. Žalovaný ako aj daňový úrad dôsledne vysvetlili v rozhodnutiach postup pri výpočte sumy akcií, kedy správca dane pre určenie matematickej resp. štatistickej priemernej predajnej ceny jednej akcie vychádzal a vyčíslil priemer, t. j. bola určená stredná hodnota ako číselná charakteristika slúžiaca na meranie úrovne štatistického rozdelenia hodnôt, pomocou ktorej možno nahradiť a zovšeobecniť hodnoty štatistického súboru. Keďže ide o výpočet priemeru, bolo uvažované s celkovým počtom predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám, v rôznych predajných cenách a to podľa roku nadobudnutia akcií pre výpočet priemeru bol použitý výpočet vážneho aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene. S poukazom na znenie Dodatku tak výpočet spočíval v delení celkovej ceny všetkých akcií (t. j. 903 600,- euro) počtom všetkých akcií (t. j. 400 ks). Na tomto základe bola cena jednej akcie vypočítaná vo výške 2 259,- euro. Potreba takéhoto prístupu k výpočtu implicitne vyplýva resp. úzko súvisí osobitne s aplikáciou § 3 ods. 6 daňového poriadku. Toto vyplýva aj zo žalovaným uvedenej demonštrácie príkladom, kedy poukázal pri výpočtoch na markantné rozdiely v závislosti od toho, či sa berú do úvahy hodnoty v zmysle Zmluvy, alebo hodnoty v zmysle Dodatku. Týmto v zásade poukázal aj na ďalšiu skutočnosť, na základe ktorej sa možno dôvodne domnievať, že Dodatok je účelový a preto správca dane bol povinný zistiť skutočnú hodnotu akcií (t. j. nie účelovo stanovenú Dodatkom), nakoľko táto bola rozhodujúca pre riadne vyrubenie dane. Uvedené podľa kasačného súdu zreteľne vyplýva z obsahu odôvodnení oboch rozhodnutí správnych orgánov, hoci možno z pohľadu žalobkyne najmä implicitne, avšak to nič nemení na skutočnosti, že išlo o zákonný postup.

104. Vo vzťahu k námietke nezákonnosti protokolu a neoboznámia s výsledkom daňovej kontroly sa kasačný súd prikláňa k časti odôvodnenia žalovaného, ako aj krajského súdu, ktorí popisali postup správca dane vo vzťahu k protokolu, ktorý považoval za zákonný a to aj vo vzťahu k jeho prerokovaniu. Správca dane vo veci prerokovania protokolu postupoval podľa § 15 ods. 10 predchádzajúceho zákona o správe daní. Z administratívneho spisu zreteľne vyplýva, že dňa 19.03.2010 bola zástupkyňa žalobkyne spolu s protokolom doručená výzva na vyjadrenie sa. Daňový subjekt predložil dňa 29.03.2010 písomné vyjadrenie k protokolu. Dňa 31.03.2010 sa uskutočnilo prerokovanie protokolu za účasti zástupkyne daňového subjektu, čo preukazuje zápisnica o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk, podpísaná zástupkyňou, ako aj poverenými pracovníkmi správca dane. Správca dane vypracoval dňa 31.03.2010 dodatok k protokolu, v ktorom uviedol, že trvá na svojich zisteniach, pričom tento bol taktiež podpísaný zúčastnenými stranami. Z obsahu zápisnice vyplýva, že daňový subjekt k nemu nevzniesol žiadne námietky ani návrhy. Na predmetnom ústnom pojednávaní správca dane daňový subjekt oboznámil o priebehu a výsledku daňovej kontroly. Prerokovaním protokolu spolu s prítomným zástupcom daňového subjektu dňa 31.03.2010 bola daňová kontrola ukončená. Vzhľadom na to, že protokol nebol podpísaný zo strany zástupkyne podľa poslednej vety § 15 ods. 12 zákona o správe daní, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. (t. j. v danom prípade 31.03.2010). Nie je zrejmé, z akého dôvodu žalobkyňa rozporuje oboznámenie sa s výsledkom daňovej kontroly, nakoľko hoci táto informácia nie je zaznamenaná

explicitne v časti priebehu konania zápisnice o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk zo dňa 31.03.2010, vyplýva z časti predmetnej zápisnice, ktorá predchádza časti priebehu konania a navyše v samotnej časti priebehu konania je uvedené, že zástupca daňového subjektu neuznáva číselné zhrnutie výsledkov kontroly uvedené v protokole. Je teda nepochybné, že s výsledkom daňovej kontroly musel byť zástupca žalobkyne oboznámený. Skutočnosť, že zástupkyňa podpísala zápisnicu o ústnom pojednávaní a dodatok k protokolu nevyvracia tvrdenie žalovaného, že nepodpísala samotný protokol.

105. Žalobkyňa argumentovala, že pri rokovaní o cene jej manžel vzniesol pri tvorbe Zmluvy námietku, že stanovenie ceny jednej akcie spôsobom, že celková cena sa vydela počtom akcií, je voči predávajúcim nespravodlivé, nakoľko by ich to poškodilo. Kupujúci však chcel uzavrieť Zmluvu čím skôr, preto pokračovali v jej tvorbe, avšak mala byť stále „otvorená“. Stanovením cien poverili audítorku, čo uviedol počas nezákonnej opakovanej daňovej kontroly. Ak by kupujúci nenalieval na skoré uzavretie Zmluvy, tak by Dodatok nebol býval vznikol. Na preukázanie uvedeného žiadala vypočítať manžela a iné subjekty, čomu však nebolo vyhovené. Taktiež namietala nesprávne posúdenie listu Ministerstva financií SR a ozrejmowała ekonomický a morálny dôvod ocenenia akcií z jej pohľadu, ako aj to, že k navýšeniu základného imania prostredníctvom akcií došlo zo zisku, ktorý už raz bol zdanený a teda išlo by o dvojité zdanenie. K tejto námietke kasačný súd poukazuje na vyššie uvedenú časť odôvodnenia k aplikácii § 3 ods. 6 daňového poriadku a upozorňuje na skutočnosť, že základné imanie bolo navýšené zo zisku nie je v neprospech záverov rozhodnutí správnych orgánov a to s poukazom na zákon o dani z príjmu, ktorý v § 8 ods. 1 písm. e) stanovuje, že príjmom pre posúdenie základu dane je aj príjem z prevodu cenných papierov a to bez ohľadu na skutočnosť, že k navýšeniu základného imania došlo vydaním, resp. emitovaním nových akcií zo zisku spoločnosti.

106. K námietke, že ak je Dodatok považovaný za neplatný, tak nemožno na jeho podklade vyrubovať daň z kúpnej ceny ním určenej, kasačný súd upozorňuje na odôvodnenie prvostupňového orgánu, ako aj krajského súdu, v ktorom poukázal na skutočnosť, že správca dane akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k Dodatku a vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s rozhodnutím Okresného súdu v Košiciach, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie absolútnej neplatnosti predmetného Dodatku. Z rozhodnutí vyplýva, že Dodatok nie je považovaný priamo za neplatný, ale za účelový, čo predstavuje výrazný rozdiel najmä s ohľadom na skutočnosť, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán na Dodatok nahliadali ako na jeden z podkladov pre rozhodnutie.

107. Námietka vo vzťahu k nezákonnému predĺžovaniu lehôt počas celého daňového konania je nedôvodná, nakoľko táto bola v súlade so zákonom. Zákon celkom zreteľne uvádza ako akceptovateľný dôvod predĺženia lehoty zložitnosť prípadu. Pod touto možno rozumieť napríklad náročnosť z hľadiska právnej úpravy relevantnej pre rozhodnutie veci (napríklad, ak sa vyžaduje, aby sa aplikovalo viac právnych noriem), z hľadiska množstva podkladov, prípadne dôkazov, ktoré musí orgán príslušný na rozhodnutie zabezpečiť, resp. na ktoré musí prihliadať, z hľadiska množstva otázok, ktoré musí v danej veci posúdiť, ale aj z hľadiska množstva pripomienok, prípadne návrhov daňových subjektov, s ktorými sa musí vysporiadať a nepochybne možno pod uvedený dôvod zaradiť aj vysoký objem peňazí, výšku vyrubenej dane prípadne náročnosť výpočtov. Kasačný súd nemá na základe spisu za preukázané, že by predĺženie lehoty bolo účelové a absentoval by skutočný zákonný dôvod.

108. Námietku porušenia dvojinstančnosti konania z dôvodu, že s argumentmi ohľadom ohodnotenia akcií, listu Ministerstva financií SR, § 39 OZ, toho ako si správne orgány vysvetľujú 3.1 Dodatku sa oboznámila až v rozhodnutí Daňového úradu Bratislava, považuje kasačný súd za neopodstatnenú, nakoľko vyrubovacie konanie vedené daňovým úradom bolo prvou inštanciou a následne konanie pokračovalo druhou inštanciou pred žalovaným, ako odvolacím orgánom.

109. Námietku nerešpektovania záväznosti nadriadeného orgánu s ohľadom na to, že príslušný daňový úrad bol povinný čo najúplnejšie zistiť skutkový stav a preveriť súvislosti aj ohľadom ocenenia akcií je treba považovať za nedôvodnú a to s poukazom na vyššie uvedené časti odôvodnenia kasačného súdu, ako aj odôvodnenia krajského súdu, v ktorom nie len konštatoval doplnenie dokazovania, ako tvrdí žalobkyňa, ale aj uviedol, akým spôsobom bolo dokazovanie doplnené. Daňový úrad Bratislava

dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval Dodatok č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008 (rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 4Cob/24/2014-388 zo dňa 28.05.2014). Správca dane odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov, využil dôkazy zabezpečené v rámci doposiaľ vykonaného dokazovania.

110. Z vyššie uvedených dôvodov sa kasačný súd stotožnil s rozsudkom krajského súdu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

111. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. nepriznal a žalovanému ich nepriznal, pretože mu právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

112. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.